

И.Н. Глущенко, Д.П. Устич

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

*Допущено  
Федеральным агентством железнодорожного транспорта  
в качестве учебного пособия для студентов вузов  
железнодорожного транспорта*

Москва  
2015

УДК 657  
ББК 65.052  
Г55

Рецензенты: зам. начальника Департамента корпоративных финансов ОАО «РЖД» — начальник отдела планирования, методологии и анализа прочих видов деятельности, канд. экон. наук *К.М. Люльчев*; зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» ПГУПСа, канд. экон. наук, проф. *Е.А. Федоров*

**Глушенко И.Н., Устич Д.П.**

Г55      **Управленческий учет: учеб. пособие.** — М.: ФГБОУ «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», 2015. — 324 с.

ISBN 978-5-89035-801-1

Изложены теоретические основы и методология управленческого учета, рассмотрена его организация в ОАО «РЖД». Учебное пособие написано в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта по направлению 0801000 «Экономика», профилю / специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Предназначено для студентов бакалавриата, магистратуры, а также может быть полезно для аспирантов, преподавателей.

УДК 657  
ББК 65.052

ISBN 978-5-89035-801-1

© Глушенко И.Н., Устич Д.П., 2015  
© ФГБОУ «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», оформление, 2015

---

# 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

## 1.1. Система управления и место бухгалтерского учета в этой системе

Условием успешного функционирования всякого экономического субъекта является качество управления его хозяйственной деятельностью. Под *управлением* понимают направленные действия руководства экономического субъекта по обеспечению выполнения планов, повышению эффективности производства за счет снижения себестоимости продукции, работ, услуг, повышения ее качества, обеспечивающих в конечном итоге получение большей прибыли, высокую конкурентоспособность фирмы.

Управление хозяйственной деятельностью экономического субъекта состоит в планировании производственных процессов, их учете, контроле и анализе исполнения, оперативном регулировании и принятии управленческих решений.

Основу реализации процесса управления составляет его информационное обеспечение.

Исходя из поставленной цели, на основе изучения информации о конъюнктуре рынка, наличии ресурсов и их состоянии, финансовом положении экономического субъекта, разрабатывается план хозяйственной деятельности организации. План представляет систему показателей, которые характеризуют планируемое производство. В процессе выполнения плана осуществляются учет и контроль за фактическим уровнем выполнения показателей плана и их отклонением от запланированного уровня, анализ имеющихся место отклонений. Эта информация является основанием для принятия дальнейших управленческих решений и регулирования производства.

Информационное обеспечение процесса управления осуществляется на основании оперативного, статистического и бухгалтерского

учета. Каждый из этих видов учета, имея свои цели, соответственно свой предмет и объекты учета, определенную методологию, взаимодополняя друг друга, несут в системе управления одну и ту же функцию: информационно-контрольную. Вместе с тем, каждый из этих видов учета, выполняя определенные цели, имеет свой предмет и объекты учета, и свою методологию, которые определяют возможности их использования в управлении хозяйственной деятельностью экономического субъекта и разработке управленческих решений.

**Оперативный учет** имеет своей целью дать в оперативном порядке информацию о ходе выполнения плана по основным направлениям деятельности организации или по ее отдельным объектам учета за короткие промежутки времени — сутки, декаду, месяц. Например, на железнодорожном транспорте ведется оперативный учет погрузки за сутки, декаду по основным группам грузов, учет наличия парка грузовых вагонов на станции на конец суток. Эта информация, давая в оперативном порядке представление об объемах погрузки определенных групп грузов, например, леса, зерна, автомобилей и т.п., об общем наличии парка вагонов на станции, на дороге, позволяет оперативно оценивать объемы работ, обеспеченность парком подвижного состава и принимать необходимые решения. Однако, поскольку эта информация разрабатывается по ограниченному кругу объектов — определенным направлениям деятельности или отдельным объектам организации, она не может дать полной всесторонней и исчерпывающей информации о всех объектах учета и направлениях хозяйственной деятельности организации, что ограничивает ее использование при разработке управленческих решений.

**Статистический учет** имеет своей целью исследование закономерностей в поведении явлений. Объектами его изучения выступают массовые явления за длительные промежутки времени. При статистических наблюдениях обычно не всегда ограничиваются данными учета по одному отдельному хозяйствующему субъекту, поскольку согласно закону больших чисел, на который опирается статистика, чем больше объектов-единиц наблюдения удастся охватить, тем достовернее будут выводы об изучаемых закономерностях. Вместе с тем, при отсутствии возможности провести наблюдения по всем объектам учета методология статистики предполагает приме-

нение методов несплошного наблюдения с использованием выборочных характеристик, заведомо допускающих возможные отклонения от действующих закономерностей, что не желательно при принятии управленческих решений и ограничивает аналитические возможности учетной информации, требует определенного внимания к статистической информации, влияет на рамки ее использования в управлении хозяйствующими субъектами.

Целями **бухгалтерского учета** являются характеристика имущественного и финансового положения экономического субъекта и предоставление информации для управления его хозяйственной деятельностью.

В Законе РФ «О бухгалтерском учете» сформулированы задачи бухгалтерского учета. Согласно закону основной задачей бухгалтерского учета является *формирование полной и достоверной информации о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта*, необходимой как внешним, так и внутренним пользователям.

К внешним пользователям бухгалтерской информацией и финансовой отчетностью относятся инвесторы, контрагенты (дебиторы и кредиторы), государство в лице финансовых, налоговых и статистических органов. Для них финансовая отчетность является практически единственным источником информации об имущественном и финансовом положении экономического субъекта и поэтому столь важно, чтобы она разрабатывалась в строгом соответствии с требованиями законодательства.

К внутренним пользователям информацией бухгалтерского учета и финансовой отчетности относятся учредители, участники и собственники имущества экономического субъекта, ее руководители и менеджеры. Для исключения разночтений в оценке имущественного и финансового состояния экономического субъекта внутренними и внешними пользователями важно, чтобы бухгалтерский учет велся согласно требованиям законодательных и нормативных документов. Именно законодательные и нормативные документы позволяют в определенной мере соблюсти общие интересы пользователей, В то же время методология бухгалтерского учета, предусматривая различные варианты учета одних и тех же объектов, позволяет в определенных случаях пользователям бухгалтерской информацией и финансовой отчетностью, используя разные варианты учета, получить необходимую информацию для принятия управленческих решений.

В задачи бухгалтерского учета согласно закону о бухгалтерском учете также входит *получение информации*, необходимой:

- для контроля за соблюдением законодательства при отражении всех фактов хозяйственной жизни;
- контроля и анализа целесообразности их свершения;
- контроля за наличием и движением имущества и обязательств экономического субъекта;
- контроля и анализа использования его материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Главная цель выполнения этой задачи состоит в обеспечении эффективного управления производством, поэтому пользователи этой информацией практически являются руководители и менеджеры экономического субъекта. Получаемая бухгалтерская информация на основе разработки соответствующей методологии учета и калькуляции себестоимости должна обеспечивать оперативный контроль и принятие своевременных действенных управленческих решений. При успешном исполнении этой задачи будет решена и третья задача бухгалтерского учета: *предотвращение отрицательных результатов хозяйственной жизни экономического субъекта и выявление внутривозвратных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости и путей повышения эффективности производства*. Ее исполнение вытекает из двух предыдущих задач.

Задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом, определяют предмет, объекты и методологию бухгалтерского учета. Они раскрыты в определении бухгалтерского учета, которое дает закон «О бухгалтерском учете». Согласно закону бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех фактов хозяйственной жизни. В данном определении отражены все основные этапы учетного процесса в бухгалтерском учете, его отличие от других видов учета — оперативного и статистического. Это отличие заключается, прежде всего, в том, что предметом его изучения являются не отдельные объекты учета организации, как это имеет место в оперативном учете, и не несколько организаций, как практикуется в статистическом учете, а отдельный экономический субъект — организация, на основании информации о котором пользователь бухгалтерской информацией должен принимать управленческие решения.

В законе особо указано, что объектами бухгалтерского учета являются имущество экономических субъектов, их обязательства и факты хозяйственной жизни, имеющие место в процессе их экономической деятельности.

В законе раскрыта и методология ведения бухгалтерского учета. В определении предмета бухгалтерского учета особо подчеркивается, что это сплошной, непрерывный учет имущества и обязательств отдельной организации, их движения в результате свершения фактов хозяйственной жизни в ходе выполнения ее экономической деятельности, в отличие от оперативного учета, который предусматривает изучение только части объектов совокупности, или статистического учета, который может быть и выборочным. Вместе с тем, в бухгалтерском учете в определенных случаях допускается использование разных вариантов отражения объектов учета и их движения. Например, возможны разные варианты оценки активов, моменты их принятия к учету или списания, разные варианты раскрытия информации, т.е. ее отражения на бухгалтерских счетах, что способствует более глубокому и полному анализу хозяйственной жизни экономического субъекта по сравнению с оперативным и статистическим видами учета.

В свою очередь, пользователь информацией бухгалтерского учета, обращаясь к данным финансовой отчетности организации, получая из нее информацию об изменениях объемов и составе ее имущества и обязательств, доходах и расходах организации, сопоставив их, может составить представление о том, как работает организация — прибыльно или убыточно, насколько она платежеспособна, сможет ли она вовремя покрыть свои обязательства, нет ли необходимости искать другие направления ее хозяйственной деятельности. Именно поэтому «бухгалтерский учет часто называют азбукой и языком бизнеса» [3]. Информация, получаемая в бухгалтерском учете, составляет основу управления хозяйственной деятельностью организации.

## **1.2. Предпосылки возникновения и задачи бухгалтерского управленческого учета**

В настоящее время в бухгалтерском учете выделяют две подсистемы: бухгалтерский финансовый и бухгалтерский управленческий учет. История возникновения управленческого учета насчитывает

несколько веков. В развитии и становлении управленческого учета выделяют два этапа: промышленный и современный. Промышленный этап охватывает период от начала промышленной революции в Англии (середина XVIII века) до создания классической школы научного управления в США (20-е гг. XX века). Современный этап начинается в годы Великой депрессии 20—30-х гг. XX века и продолжается до наших дней.

Исторически управленческий (производственный) учет возник как следствие необходимости соблюдения «коммерческой» тайны. При ведении бухгалтерского учета всегда имела место так называемая «черная» или «секретная» теневая бухгалтерия о затратах, себестоимости, прибыли, движении капитала, недоступная никому, кроме хозяина, что должно было оградить его от активных действий конкурентов. Необходимость обеспечения конфиденциальности информации о затратах способствовала выделению учета затрат и калькулирования себестоимости, составляющих так называемую производственную бухгалтерию, в отдельную подсистему бухгалтерского учета. С расширением объемов производства, ужесточением конкуренции потребность в выделении производственной бухгалтерии в отдельную подсистему бухгалтерского учета возросла еще больше.

Организация учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг, их порядок уже на первом промышленном этапе выдвигались как центральная проблема учетной методологии в рыночной экономике, направленная на решение ее практических задач. Изучение развития методологии учета затрат на первом промышленном этапе показывает, что начиная с XV века, когда зарождается промышленное производство, перед любым хозяйствующим субъектом встает вопрос, как организовать производство, чтобы оно было эффективно, приносило доходы, способные покрыть затраты на производство, снизить расходы и дать большую прибыль, выявить, от чего зависит величина доходов, расходов. В связи с этим возникает вопрос: «Как оперативно получить эту информацию о доходах, расходах и факторах, их определяющих, чтобы своевременно принять управленческое решение и не оказаться в убытках?»

По мере накопления и обобщения опыта управления и организации учета хозяйственной деятельности предприятий разрабаты-

ваются научные основы получения и использования информации о производственных процессах. При этом особое внимание уделяется учету затрат и калькулирования себестоимости единицы продукции, работ и услуг, поскольку от правильного их определения зависит величина таких показателей финансовой отчетности, как материально-производственные запасы, финансовая устойчивость организации и ее финансовые результаты, в которых заинтересованы не только внутренние, но и внешние пользователи — инвесторы, контрагенты. От оперативности получения этих показателей, их анализа зависят эффективность и своевременность решений, принимаемых руководителями и менеджерами. Поэтому учет затрат, его организация стали рассматриваться как части экономики промышленного производства, как инструменты управления, ориентированные на выработку управленческих решений. Это привело к потребности выделения данного участка учета в отдельную подсистему — бухгалтерский производственный (впоследствии управленческий) учет. Впервые мнение о необходимости выделения учета издержек производства как самостоятельного отдельного направления в учетной работе было опубликовано в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Также важным событием в создании производственного (управленческого) учета как отдельной подсистемы бухгалтерского учета явилось учреждение в США в 1919 г. национальной ассоциации бухгалтеров-производственников по инициативе известного деятеля в области фабрично-заводского счетоводства Дж.Н. Никольсона. В результате на первом промышленном этапе развития и становления производственного (управленческого) учета была признана необходимость и проведено деление бухгалтерского учета в Германии на торговый и калькуляционный (производственный), во Франции — на торговый и промышленный, а в США — на бухгалтерский общий и производственный.

По мере накопления опыта управления хозяйственной деятельностью была выявлена необходимость организации учета затрат, финансовых результатов по видам затрат, видам продукции, работ и услуг. Потребность в такой организации учета затрат возникла в связи с выявлением различий в характере изменения разных затрат на производство под влиянием определяющих их факторов и, в частности, в зависимости от объемов производства. В отличие от до-

ходов, величина которых всегда растет пропорционально объему производства и ценам, разные расходы изменяются с изменением объемов работ по-разному. Одни расходы могут расти или снижаться с изменением объемов производства, а другие, например, расходы на управление производством, могут оставаться до определенного момента без изменения. Отсюда был сделан вывод, что для того, чтобы заранее спланировать допустимые затраты на производство, исключающие превышение доходов, возникновение убытков, необходим отдельный учет расходов и финансовых результатов по видам затрат, видам продукции, работ и услуг. Первую попытку создать систему учета затрат более высокой информативности, способствующую более оперативному их контролю и анализу, предприняли в 1887 г. английские экономисты Дж.М. Фелс и Э. Гарке в первом издании трудов «Производственные счета: принципы и практика их ведения». В этих трудах впервые предлагается деление затрат на условно-переменные и условно-постоянные. А в 1901 г. в развитие трудов Дж.М. Фелса и Э. Гарке американский экономист А.Г. Черч в своей работе «Адекватное распределение производственных расходов» пошел еще дальше и разделил условно-постоянные затраты (так называемые накладные) на расходы накладные, связанные с рабочей силой, т.е. непосредственно с производством (общепроизводственные, цеховые), в определенной мере зависящие от объемов производства, и накладные общеорганизационные, практически до определенного момента остающиеся неизменными, от объемов производства независящими. Такое распределение затрат, позволяя учесть, что с изменением объемов производства изменяются только переменные затраты, а условно-постоянные остаются неизменными, предоставляет возможность получить более точное понимание причин возникновения разницы в доходах и расходах и получения прибыли.

Также было отмечено, что переменные, зависящие от объема производства затраты, обычно являются прямыми, т.е. сразу по мере принятия их к учету могут быть отнесены на конкретный вид продукции, работ, услуг, с которыми они связаны. Это позволяет сразу по мере возникновения этих затрат сравнить их с доходами и установить, не превысят ли они эти доходы. Отсюда можно сразу сделать вывод — имеет ли смысл продолжать производство, неся убыточные затраты. Затем, сравнив оставшуюся сумму доходов после

покрытия прямых переменных зависящих затрат с постоянными затратами, и выявив, покроет ли их полученная разница, устанавливают, будет ли получена операционная прибыль. Это позволяет принять окончательное решение о продолжении производства, его эффективности. Тем самым, деление затрат на переменные и постоянные, прямые и косвенные повышает их информативность, дает возможность оперативно осуществлять контроль, анализ производства и принимать оперативное решение о его продолжении.

Все это потребовало разработки специальных методов учета затрат и калькулирования себестоимости единицы продукции, работ, услуг, отличных от традиционно принятых в бухгалтерском учете. В результате была создана теория производственного (промышленного) учета затрат, их классификации и калькулирования себестоимости по видам продукции, работ и услуг, сформированы новые принципы и требования к системе производственного учета, разработаны новые методы управления, учета затрат и калькулирования себестоимости, планирования, контроля и распределения затрат, присущие сугубо производственному учету, призванному решать практические производственные задачи оперативного учета, контроля, анализа и регулирования затрат, отличные от традиционных классических методов бухгалтерского учета затрат.

В условиях дальнейшего развития производства, его специализации, унификации, роста объемов, все большего усложнения на фоне роста мирового капитала и ужесточения конкуренции к управленческому учету предъявляются все новые требования. На современном этапе его становления можно выделить два периода: с 1920 по 1950 г. и с 1950 г. по настоящее время.

Период с 1920 по 1950 г. связан с появлением классических и неоклассических школ научного управления (административной, психологической, поведенческой, управленческой и количественных методов). В это время разрабатываются специфические приемы и методы управленческого учета, формируются его цели. В 1934 г. в книге американского экономиста Т. Дауни была рассмотрена методика упрощенной системы нормативного учета — «стандарт — кост» (впервые она была представлена в начале XX века в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы», а затем рассматривалась в 1918 г. в статьях Д.Ч. Гаррисона, написанных на тему «Учет себестоимости в

помощь производству»). В 1936 г. в трудах американского экономиста Д.Ч.Гаррисона были сформулированы основные идеи системы калькулирования себестоимости по прямым переменным расходам.

В 50-е гг. прошлого столетия активизация интереса руководителей организаций к производственному учету стала больше проявляться не в том, как точнее определить затраты, которые принесли доход, и, соответственно, правильный финансовый результат, что составляет задачи финансового учета, а к самой организации производственного учета, которая должна обеспечить получение этой информации своевременно, в необходимых разрезах, с учетом периода, на который распространяется результат, и факторов, определяющих затраты, исходя из целей их учета. «Результатом этого, — пишет К. Друри, — стало появление системы управленческого учета» [8] вместо производственного учета. Как подчеркивает К. Друри, в отличие от производственного учета, содержание которого составляет сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов и финансовых результатов для формирования финансовой отчетности, «управленческий учет означает подготовку информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой, как принятие решения, планирование, контроль и регулирование» [8].

В течение периода с 1950 г. по настоящее время разрабатываются процессный, системный и ситуационные подходы, концепции организационной культуры и эффективного управления, обусловившие кардинальные изменения как в науке управления, так и в методологии организации управленческого учета — информационной базы системы управления. На основе ранее созданной классификации затрат на переменные, постоянные, прямые, косвенные разрабатываются специальные приемы управления затратами, объемами производства, калькулирования и контроля себестоимости единицы продукции, такие, как метод «Absorption cost» (полной себестоимости), метод «Direct cost» (прямых затрат), метод «Variable cost» (переменных затрат) и метод «Standart cost» (нормативных затрат) [8].

Практическим шагом на пути дальнейшего становления развития бухгалтерского управленческого учета и его появления как самостоятельной учебной дисциплины стало принятие в 1972 г. Американской ассоциацией бухгалтеров программы по бухгалтерскому

управленческому учету для получения диплома квалификации бухгалтера-аналитика.

В 80-е г. XX века появилось большое количество критических высказываний в академической и профессиональной литературе по поводу традиционной практики управленческого учета, пользующегося устаревшими принципами, не соответствующими эпохе ужесточающейся конкуренции и высокого уровня развития производства. Однако проведенные СИМА исследования показали, что аргументов, чтобы упразднить эту дисциплину, недостаточно. Было подчеркнуто, что преимущества новых и традиционных технологий управленческого учета неоспоримы и проявляют себя на практике.

Важным фактором в выделении в бухгалтерском учете организаций двух подсистем: финансового и управленческого учета, и дальнейшего развития управленческого учета явилось завершение образования мирового рынка к середине XX века. Это потребовало разработки единообразных приемов учета, их унификации для обеспечения одинакового понимания учетной информации. Начало международной координации учета было положено в 1904 г. в Сент-Луисе (США), где прошел первый международный конгресс бухгалтеров. Затем в 1972 г. в Сиднее на международном конгрессе бухгалтеров был создан Международный координационный комитет по развитию бухгалтерской профессии, просуществовавший до 1977 г. А в 1973 г. создается Комитет международных стандартов финансовой отчетности КМСФО, преобразованный в 2001 г. в Совет по международным стандартам финансовой отчетности СМСФО. В него вошли все профессиональные бухгалтерские организации, являющиеся членами Международной ассоциации бухгалтеров МФБ.

Унификация учета осуществлялась путем его гармонизации и стандартизации на основе разработки международных стандартов финансовой отчетности МСФО. На их основе разрабатывались национальные стандарты бухгалтерского учета, учитывающие специфические особенности национальной экономики. Стандартизация бухгалтерского учета, обеспечивая его унификацию через МСФО, национальные стандарты, нормативные акты и документы, ставила бухгалтерский учет в жесткие рамки, требуя составления внешней финансовой отчетности в строгом подчинении стандартам. С одной стороны это позволяло оградить интересы инвесторов, вкладывающих свои средства в экономику других стран и предприятий,

но с другой стороны — значительно ограничивало аналитические возможности бухгалтерской информации, ее использование для целей контроля, планирования и принятия управленческих решений. К тому же нередко составление финансовой отчетности одновременно с учетом требований налогообложения накладывало еще большие ограничения на применение этой информации для решения внутренних производственных проблем фирм. Таким образом, многообразие задач, решаемых на основе информации бухгалтерского учета, с одной стороны предъявляло к ней разные требования, а с другой стороны налагало на ее получение определенные ограничения. «Несмотря на то, что первичная база всех трех видов учета (финансового, управленческого и налогового) должна быть одинакова, каждый факт хозяйственной деятельности классифицируется и отражается ими по-своему, в соответствии с требованиями данного вида учета. Это совершенно разные направления бухгалтерской деятельности, отличающейся собственными целями, задачами и конечными информационными результатами» [8]. Внешняя финансовая отчетность, предназначенная для принятия инвестиционных решений акционерами, призвана охарактеризовать финансовую устойчивость и платежеспособность фирмы. Для осуществления определенной государственной политики по развитию стратегических отраслей хозяйства страны, обеспечения социальной защиты граждан финансовая отчетность должна быть подготовлена с учетом фискальных задач, выполняемых налоговыми органами. Для определения экономической политики фирмы, планирования, контроля и оценки ее хозяйственной деятельности формируется внутренняя отчетность, исходя из задач фирмы, которые не всегда совпадают с назначением внешней отчетности. Все это подтвердило необходимость выделения в бухгалтерском учете двух подсистем: бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета, появление налогового учета и, соответственно, создание на больших предприятиях специализированных служб, занятых организацией бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета, а на небольших фирмах — необходимость отдельного выполнения этих функций бухгалтерами.

В 90-е гг. XX века развитие новых технологий производства, методов управления и систем обработки информации значительно изменили структуру затрат организаций в сторону увеличения рас-

ходов, имеющих постоянный характер и являющихся косвенными по способу включения в себестоимость. Примером таких затрат являются затраты по содержанию и обслуживанию автоматических линий, компьютерных систем и т.п. В условиях индустриального общества, когда наибольший удельный вес составляли прямые расходы на основные материалы, оплату труда производственных рабочих, а доля постоянных накладных расходов была сравнительно невелика, их неточное распределение по видам продукции, работ и услуг не вело к значительным искажениям себестоимости продукции. К тому же недостаточно высокий технический уровень обработки информации в условиях индустриального общества, ограничивающий возможности точного распределения накладных расходов, не позволяя проводить своевременно объемные и сложные расчеты по распределению косвенных затрат, никак не способствовал созданию точных, но сложных методологий их учета и распределения. Однако с 90-х гг. XX века в условиях постиндустриального общества с появлением и увеличением постоянных расходов, связанных с обслуживанием и управлением производства, таких, как оплата труда наладчиков станков, технического персонала, обслуживающего автоматические линии, компьютерные системы, линии связи и т.п., методология учета постоянных косвенных расходов, их включения в себестоимость стала требовать большего внимания во избежание значительных искажений себестоимости продукции, работ и услуг. В связи с этим в эти годы начинают развиваться инновационные системы управленческого учета. Их цель — дальнейшее развитие и совершенствование систем учета затрат и калькулирования себестоимости с широким использованием сегодняшних технических возможностей. Наряду с дальнейшим совершенствованием и развитием методологии получения информации о затратах в необходимых разрезах в соответствии с целями управления, исходя из характера затрат, их поведения при различных ситуациях на рынке и различных целях, встающих перед руководителями производства, основным направлением развития управленческого учета становится *совершенствование и развитие методологии учета и распределения постоянных накладных косвенных расходов при калькулировании себестоимости продукции, работ, услуг*. В этих условиях разрабатываются и находят широкое применение новые методы учета затрат и калькулирования себестоимости: метод учета затрат

по работам-функциям (метод ABC), метод «точно в срок» (Just in time — JIT), метод целевой себестоимости «Target cost», метод кайзен-кост» [6]. Наибольшее распространение из них в широкой практике нашел метод учета затрат по функциям — метод ABC, при котором все понесенные затраты ресурсов должны быть точно соотнесены с работами-функциями, на которые они израсходованы. Сумма потребленных полученным продуктом ресурсов при исполнении операций, необходимых для создания данного продукта, рассматривается как его себестоимость. Метод «точно в срок» предусматривает затрату ресурсов на каждую последующую операцию только по мере необходимости и выполнении предыдущей операции. Это позволяет экономить ресурсы на исключении их запасов и затраты на них при отсутствии необходимости в этом. При таком производстве затраты собирают на каждый продукт по мере его изготовления. Метод «таргет-кост» предусматривает определение так называемой «целевой себестоимости» продукции заранее, исходя из ожидаемых цен на рынке и планируемой прибыли. В процессе производства не допускается перерасход ресурсов выше запланированной «целевой себестоимости». Это достигается путем постоянного контроля за затратами ресурсов и совершенствования процесса производства. Метод «кайзен-кост» решает те же задачи, что и метод «таргет-кост», но только для производств длительного цикла.

В нашей стране существенные изменения в экономической жизни, связанные с ее переходом в 90-е гг. прошлого столетия на рыночные отношения, и, соответственно, более активное вовлечение страны в процесс интеграции на европейском и мировом рынках вызвали потребность коренного реформирования бухгалтерского учета и комплексного пересмотра всей системы учета в рамках национального счетоводства. Переход отечественной экономики от государственного централизованного управления к рыночным условиям хозяйствования изменил запросы пользователей бухгалтерской информацией. Предоставление организациям полной хозяйственной и финансовой самостоятельности, когда они сами выбирают организационно-правовые формы предприятия, виды своей деятельности, партнеров по бизнесу, рынки сбыта продукции, когда они находятся на полном самофинансировании, самостоятельно определяют свою финансовую стратегию, политику цен, за-

дачи бухгалтерского учета расширились и усложнились. В условиях рыночной экономики бухгалтерский учет должен не только предоставить информацию для составления внешней отчетности и контроля за ресурсами, их сохранностью и рациональным использованием, но эта информация еще должна отвечать требованию оперативности ее разработки, реальной оценки стоимости ресурсов и расходов фирмы с точки зрения получения от них экономической выгоды на анализируемый момент. Это позволяет руководителям и менеджерам контролировать, планировать и принимать управленческие решения в режиме реального времени, ориентируясь на ситуацию, сложившуюся на рынке и в производстве, обеспечивать конкурентоспособность фирмы. Теперь перед отечественными бухгалтерами, как в 30-е гг. прошлого столетия перед западными бухгалтерами, в условиях ужесточения конкуренции встает задача обеспечения руководства, менеджеров организации информацией, предоставляющей возможность анализировать и оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные решения по развитию и организации производства, исходя из сложившейся ситуации на рынке и условий деятельности организации. Поэтому возникает задача не только учета затрат для целей их контроля и калькулирования себестоимости, как это имело место в производственном бухгалтерском учете, но и их бюджетирования, т.е. планирования, исходя из планируемых доходов, необходимых как минимум для покрытия расходов, понесенных для их получения. С этим связана и задача регулирования затрат. Их регулирование должно проводиться исходя из сложившихся на рынке цен и ситуации в организации. Это, в свою очередь, составляет основу разработки внутренних (трансфертных) цен, учитывающих участие каждого подразделения в создании доходов экономического субъекта и затрат на их получение и тем самым обеспечивающих безубыточное производство организации в целом.

В отличие от производственного процесса в условиях централизованного государственного планирования данная информация в условиях конкуренции становится строго конфиденциальной, доступной только определенному кругу лиц — руководителям и менеджерам для внутреннего пользования — и составляет содержание так называемой внутрифирменной отчетности. Таким образом, возникает, как в свое время на западе в 30-е гг. прошлого столетия, необ-

ходимость выделения и в отечественном бухгалтерском учете подсистемы управленческого учета.

Как неоднократно подчеркивалось в специальной литературе [5, 18], функции управленческого учета не являются чем-то новым в российской экономике. «В 20-х,30-х годах прошлого столетия функции бухгалтерских служб в нашей стране были значительно шире, чем в последующие годы. Бухгалтер занимался как учетной, так и плано-аналитической работой» [18]. В 1927 г. проф. Е.В. Михальцев, основоположник научного курса «Калькуляция себестоимости перевозок на железнодорожном транспорте», писал: «Всякая техническая задача может считаться правильно решенной лишь тогда, когда принятое решение будет экономически выгодным, поэтому в отношении всех промышленных организаций необходимо уметь учитывать денежные последствия проводимых в них административно-технических, строительных и эксплуатационных мероприятий. В конечном результате мериллом всех этих мероприятий являются издержки производства и потому последние и приходится анализировать, исследуя экономичность принятого решения» [12].

Как и в мировой экономической практике, по мере развития в нашей стране производства, роста его объемов, усложнения производственных процессов, его интеграции и дифференциации, а соответственно усложнения его управлением, начиная с 30-х гг. прошлого столетия происходит специализация обслуживающего и управленческого персонала, выполняемых им функций. Более того, как и само производство, так и его управление ставятся на научную основу, их развитие становится государственной политикой. На развитие научных направлений по планированию, моделированию производства, научной организации труда, методов технико-экономических расчетов, ценообразование в нашей стране выделялись значительные бюджетные ассигнования. Это позволяло развивать эти направления как самостоятельные фундаментальные и прикладные науки. Достижения отечественной науки в области планирования и прогнозирования, экономико-математического моделирования и балансовых построений были признаны и использованы во всем мире и способствовали развитию теории государственного регулирования экономики, планирования и управления производством фирм на Западе, в США, послевоенной Японии.

Вместе с тем в нашей стране централизованное управление экономикой значительно ограничивало деятельность бухгалтера, она сводилась лишь к функции регистрации фактов хозяйственной деятельности в первичных документах, накопительных регистрах и составлению финансовой отчетности на своем уровне управления. Управленческие решения по развитию производства, ценовая политика принимались специальными службами на более высоком уровне в централизованном порядке. Для повышения эффективности производства на местах возникновения затрат, т.е. на предприятиях, в цехах и на рабочих местах в целях стимулирования экономической заинтересованности работников широко внедрялся так называемый хозяйственный расчет, предусматривающий дополнительное вознаграждение работников по результатам труда.

С изменением условий хозяйствования, переходом нашей экономики в 90-е гг. XX века к рыночным отношениям соблюдение принципов хозрасчета становится уже не условием стимулирования, мотивации труда, а условием выживаемости предприятия. Поэтому проблемы учета затрат, их планирования, калькулирования себестоимости единицы продукции, работ и услуг, ценообразования с ориентацией на внешние условия приобретают для каждой организации жизненно важное значение и становятся прерогативой бухгалтерской службы предприятия, где собирается информация о затратах на производство и выделяется особый вид деятельности — бухгалтерский управленческий учет. Для ведения бухгалтерского управленческого учета назначается специальное лицо, в обязанности которого входит подготовка информации менеджерам и руководителю для выработки экономической стратегии предприятия и управленческих решений по выпуску продукции, пользующейся наибольшим спросом на рынке, способной принести организации наибольший доход — экономическую выгоду, прибыль, обеспечить конкурентоспособность организации в сложившейся на рынке ситуации. Бухгалтер должен представить информацию о затратах по элементам затрат, видам продукции, работ, услуг — носителям затрат, по местам возникновения затрат в режиме реального времени, чтобы руководители, менеджеры в оперативном порядке могли выявить узкие места в производстве и оперативно в режиме реального времени принять управленческие решения в сложившейся ситуации, чтобы не упустить экономической выгоды.

Таким образом, создаются объективные условия для интеграции методов управления — бухгалтерского учета, планирования, технико-экономических расчетов, моделирования, контроля и анализа в единую систему бухгалтерского управленческого учета. В свою очередь, как уже неоднократно подчеркивалось, в задачи бухгалтерского управленческого учета входит предоставление управленческому персоналу — руководителям и менеджерам, информации о понесенных затратах, финансовых результатах, объемах работ, доходах и ценах в режиме реального времени в необходимых аналитических разрезах.

Такая информация должна позволить управленческому персоналу постоянно контролировать затраты на производство, его эффективность, своевременно принимать решения об объемах производства, его распределении по подразделениям-исполнителям, координировать деятельность этих подразделений так, чтобы обеспечить не только выполнение запланированного объема производства, но и его высокую рентабельность.

### **1.3. Предмет бухгалтерского управленческого учета и объекты его изучения**

Задачи, стоящие перед бухгалтерским управленческим учетом, определяют его предмет и содержание, а также объекты, принципы и порядок проведения учета.

*Предметом бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность как экономического субъекта в целом, так и его отдельных подразделений*, в отличие от финансового учета, предмет которого составляет хозяйственная деятельность экономического субъекта в целом. Вместе с тем, если управленческий учет изучает только производственную (операционную) деятельность экономического субъекта, то предмет финансового учета шире и включает помимо производственной еще инвестиционную и финансовую деятельность.

Однако нельзя сказать, что предмет управленческого учета уже финансового учета. Хотя управленческий учет и вырос из производственного финансового учета, но задачи управленческого учета глубже и шире. Если задачи бухгалтерского производственного учета, который является одним из разделов финансового учета, ограничиваются учетом, контролем затрат и калькулированием себе-

стоимости продукции, работ, услуг, то в задачи управленческого учета входит еще и получение информации, способной обеспечить оценку и сравнение затрат в разных аналитических разрезах, т.е. различных видов продукции, работ и услуг, в разных подразделениях, при разных условиях производства. При решении задач управленческого учета также приходится изучать конъюнктуру рынка, спрос и предложения на выпускаемую организацией продукцию, выполняемые работы, оказываемые услуги, определяющие уровень цен, и исходя из этого определять целесообразность выпуска этой продукции, работ, услуг. На основании этого планируются объемы производства, затраты, себестоимость, финансовые результаты. При этом данная информация должна быть предоставлена в режиме реального времени для принятия руководителями и менеджерами управленческих решений исходя из сложившейся ситуации на рынке и возможностей организации на данный момент. Таким образом, предмет управленческого учета, с одной стороны, уже финансового учета, так как изучает только производственную (операционную) деятельность организации, не касаясь ее финансовой и инвестиционной деятельности. С другой стороны, он предусматривает получение информации для решения вопросов контроля, анализа, планирования, финансирования покрытия затрат производственной деятельности, без чего не может быть принято управленческое решение. Поэтому управленческий учет в этом плане глубже, более аналитичен и предусматривает более дифференцированную организацию учета затрат, но строго исходя из поставленных целей. Последнее требует гибкой организации учета.

Объекты финансового и управленческого учета в связи с различием стоящих перед ними задач также различаются (рис. 1.1).

Если объекты финансового учета составляют средства (активы), обязательства и капитал экономического субъекта, их кругооборот, характеризующие имущественное и финансовое состояние организации, ее финансовую устойчивость и платежеспособность, то *объектами управленческого учета являются:*

- затраты — себестоимость единицы продукции, работ и услуг как предприятия в целом, так и его отдельных подразделений;
- бюджет — особый финансовый план, построение которого основано на соблюдении принципа баланса наличных ресурсов и их расхода;



Рис. 1.1. Объекты управленческого учета

- трансфертные (внутренние) цены;
- внутренняя отчетность структурных подразделений и организации в целом, отражающая исполнение плана затрат.

#### **1.4. Принципы и требования управленческого учета**

Как всякая наука, бухгалтерский управленческий учет пользуется системой принципов и методов познания изучаемых явлений, их прогнозирования и принятия решений. Помимо общепринятых гносеологических принципов познания явлений, принятых в бухгалтерском учете, таких, как материалистическое понимание событий и диалектический подход к их изучению, бухгалтерский управленческий учет пользуется специфическими, только ему присущими методами и принципами познания.

Главным принципом управленческого учета является полезность, затребованность информации управленческого учета.

С этим принципом неразрывно связан и второй принцип управленческого учета, согласно которому затраты по получению информации управленческого учета не должны превышать экономической выгоды от получаемой информации.

Исходя из этих принципов, формулируются требования к организации управленческого учета и порядку получения информации.

Прежде всего, решение о целесообразности ведения управленческого учета в организации всецело является прерогативой экономического субъекта, т.е. управленческий учет в организации ведется только по решению ее руководства. Следовательно, ведение бухгалтерского управленческого учета не является обязательным в отличие от бухгалтерского финансового учета, обязательного согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» [1] для каждого юридического лица. При этом руководство исходит из целесообразности ведения управленческого учета в организации и второго принципа управленческого учета, что экономическая выгода от использования полученной информации должна превышать затраты на получение информации управленческого учета.

Управленческий учет предназначен для внутреннего пользования в отличие от бухгалтерского финансового учета, который ориентирован на внешних пользователей-инвесторов, поставщиков и покупателей, кредиторов, финансовые и налоговые органы. Пользователями информации управленческого учета являются менеджеры и руководители экономического субъекта. На основании информации управленческого учета они решают внутрипроизводственные задачи организации.

Целью управленческого учета является обеспечение менеджеров, руководителей экономического субъекта информацией для контроля, планирования его деятельности и выбора оптимального варианта решения задач, направленных на повышение эффективности производства и получение максимальной прибыли. Поэтому порядок ведения управленческого учета в организации не регламентируется государством и определяется только целями, поставленными перед ним руководителями и менеджерами экономического субъекта, а регламентируется внутренними документами.

Управленческий учет для получения необходимой информации пользуется как элементами метода бухгалтерского финансового учета (документация, инвентаризации, счета и двойная запись, денежная оценка и калькуляция, баланс), предназначенными для оценки прошлых событий, так и методами технико-экономических расчетов, экономико-математического моделирования и пр. Все они предназначены не только для отражения прошлого, но и нацелены на будущее.

В оценке показателей бухгалтерский управленческий учет, наряду с денежной оценкой, пользуется любыми измерителями, полезными для характеристики изучаемого явления. Это могут быть натуральные измерители, такие, как «погружено тонн», «отправлено вагонов», и условные измерители, как например, человеко-дни, локомотиво-часы, тонно-километры и проч.

Относительно степени надежности информации в управленческом учете нет жестких правил. Оценка может быть приблизительной, иметь расчетный характер, в отличие от информации финансового учета не обязательно должна подтверждаться документально, и даже может основываться на слухах.

Информация в управленческом учете разрабатывается по мере надобности, по мере возникновения необходимости решения тех или иных управленческих задач и потому сроки ее представления определяются руководством экономического субъекта.

Ответственность за организацию и ведение управленческого учета несет исполнитель и эта ответственность носит административный характер.

Информация, полученная в управленческом учете, предназначена только для внутреннего пользования и потому строго конфиденциальна, составляет коммерческую тайну организации. Доступ к ней имеет строго ограниченный круг лиц, утвержденный руководителем экономического субъекта.

В табл. 1.1 приведены признаки, по которым студенту предлагается выполнить сравнительную характеристику бухгалтерского управленческого и бухгалтерского финансового учета. Для управленческого учета сравнительные признаки студент указывает самостоятельно на основании вышеизложенного материала.

Таблица 1.1

**Сравнительная характеристика бухгалтерского управленческого  
и бухгалтерского финансового учета**

Признаки сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Обязательность ведения учета	Обязательно согласно закону РФ «О бухгалтерском учете»	
Цель учета	Дать характеристику финансового состояния организации	
Пользователи информации	Внешние: инвесторы, контрагенты, налоговые органы, статистические органы, работники организации	
Регламентация учета	Законодательные и нормативные документы	
Методы учета	Документация, инвентаризация, счета и двойная запись, денежная оценка, баланс	
Используемые измерители	Денежные обязательно	
Степень надежности (оценка)	Достоверная, подтвержденная документально	
Сроки (периодичность составления отчетности) исполнения	Установленные нормативными документами	
Вид ответственности	Юридическая	
Ответственное лицо	Руководитель организации	

---

## 2. ЗАТРАТЫ КАК ОБЪЕКТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### 2.1. Понятие затрат, расходов и издержек

Для осуществления хозяйственной деятельности организация приобретает здания под производственные помещения, станки, машины, оборудование, подвижной состав, материалы, за которые она перечисляет или должна перечислить денежные средства своим поставщикам и подрядчикам, нанимает работников. В процессе производства основные средства изнашиваются, перенося свою стоимость на вновь создаваемую продукцию, часть приобретенных материалов отпускается и расходуется на производство, а часть остается неиспользованными на складе как запасы. Труд работников, занятых на производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, оплачивается в соответствии с количеством и качеством созданной продукции, работ, услуг. Денежное выражение сумм материальных и трудовых ресурсов, использованных в производстве и при продаже продукции, работ, услуг, составляет издержки производства.

*Издержками производства называют затраты на производство живого и овеществленного труда в денежном выражении.*

Для характеристики издержек производства за отчетный период в отечественной практике пользуются понятием «затраты». Затраты — это ресурсы — материальные, трудовые, денежные, использованные в отчетный период на производство.

Затраты могут иметь как натуральное (штуки, метры, тонны), так и условное (человеко-дни) или денежное выражения.

Не все затраты, связанные с производством, дадут готовую продукцию (работы, услуги) на конец отчетного периода, поскольку их производство на конец отчетного периода может быть не закончено. Эти затраты на производство составляют незавершенное производство на конец отчетного периода, величина которого на-

ходит отражение в остатках на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В свою очередь, выпущенная из производства готовая продукция сдается на склад и часть из нее отгружается на продажу, а часть в виде запасов остается на складе, что находит отражение в остатках счета 43 «Готовая продукция».

*Ресурсы, затраченные экономическим субъектом в отчетный период на производство готовой продукции, выполнение работ и оказание услуг, которые не принесли экономическую выгоду (доход) в отчетный период, но способны принести ее в будущем, называют затратами.*

Понесенные затраты, которые в данный отчетный период еще не принесли экономическому субъекту доход, находят отражение в остатках на счетах расходов на производство в виде незавершенного производства и в остатках на счетах готовой продукции. Они составляют запасы и обязательства организации в отчетном периоде. В финансовой отчетности они находят отражение в соответствующей статье баланса «Запасы».

*Затраты, которые принесли в отчетный период экономическую выгоду — доход, признаются расходами отчетного периода.* К таким затратам относятся затраты на произведенную и проданную продукцию. Их составляют материалы, использованные на производство, возмещение износа основных средств и нематериальных активов в виде амортизационных отчислений, оплата труда работников за произведенную и проданную продукцию, которые были списаны на готовую и проданную продукцию. В отечественной практике продукция считается проданной по моменту отгрузки на продажу и предъявления счетов к оплате. То есть отгруженная продукция в отечественной практике признается проданной (реализованной), принесшей доход независимо от того, поступили ли на расчетный счет денежные средства в оплату или нет.

Расходы, как и счета, на которых их отражают, являются зеркальным отражением доходов. Если доходы отражают на субсчетах 90.01 «Выручка», 91.01 «Прочие доходы», то расходы показывают на субсчетах 90.02 «Себестоимость продаж», 91.02 «Прочие расходы». В финансовой отчетности расходы, себестоимость проданной продукции, работ и услуг находят отражение в Отчете о прибылях и убытках.

Таким образом, затраты и расходы различают по их способности приносить экономическую выгоду в будущем.

Отличительной особенностью затрат является их способность приносить экономическую выгоду — доход, в будущем.

В отличие от затрат расходы такой способностью не обладают.

Расходы, после их признания, не способны приносить экономическую выгоду — доход в будущем.

Момент списания на себестоимость проданной продукции в дебет счета 90.02 «Себестоимость продаж» является моментом признания затрат расходами и как следствие этого — потери ранее понесенными затратами способности приносить экономическую выгоду в будущем. В соответствии с этим в национальном стандарте ПБУ10/99 «Расходы организации» дается следующее определение расходов экономических субъектов, являющихся юридическими лицами: «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств или иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [25].

Эффективность хозяйственной деятельности организации характеризует себестоимость готовой продукции (работ и услуг).

*Себестоимость готовой продукции, работ, услуг — это расходы на производство и продажу единицы готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг.* Если себестоимость продукции, работ или услуг выше их цены, сложившейся на рынке, организация понесет убытки в связи с тем, что расходы по ее производству будут выше доходов. Чтобы предотвратить превышение себестоимости над ценой, требуется управление затратами. Это невозможно осуществить без разработки соответствующей системы организации учета затрат, их планирования, которая была бы способна обеспечить оперативный анализ затрат, их контроль и регулирование. Правильная организация учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг является первоочередной задачей управленческого учета.

Под организацией учета затрат понимается:

- научно обоснованная классификация затрат в зависимости от целей их учета;
- выбор системы (модели) отражения затрат на счетах;

– выбор методов учета затрат и калькулирования себестоимости в зависимости от характера производства;

– выбор системы учета затрат и калькулирования себестоимости в зависимости от целей учета затрат.

## **2.2. Классификация затрат как основа управленческого учета**

### ***2.2.1. Сущность классификации затрат и ее назначение***

Под классификацией затрат подразумевается их группировка, т.е. их разграничение на однородные относительно классификационного признака группы. Расходы организации складываются из затрат, различных по своему вещественному содержанию, назначению, причинам возникновения и характеру зависимости от определяющих их величину факторов. Расходы организации по вещественному содержанию составляют затраты на различные материалы, из которых изготавливают продукцию (сталь, железо, кирпич, песок, доски и т.п.), или с помощью которых создают условия производства (топливо, газ, вода, электроэнергия), затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды, восстановление изношенных основных средств (амортизационные отчисления), оплату налогов, штрафов и т.п.

Расходы экономического субъекта — организации включают затраты, различные по направлениям затрат и их назначению, т.е. по содержанию выполняемых работ и их функциям, с которыми связаны расходы. Так, в локомотивном депо это расходы на экипировку локомотивов, расходы на эксплуатацию локомотивов, расходы на ремонт локомотивов и т.д. В дистанции сигнализации, связи и вычислительной техники расходы состоят из затрат на техническое обслуживание устройств автоблокировки, устройств диспетчерской централизации, электрической централизации стрелок.

Расходы различаются по характеру фактов хозяйственной жизни, их возникновению и отношению к ним. Одни из них, те, что связаны с предметом хозяйственной деятельности, имеют регулярный характер и приносят регулярный доход. Например, на железнодорожном транспорте это расходы на перевозки грузов и пассажиров, в торговле — на продажу товаров и т. п.

Наряду с этими расходами в организации могут быть расходы на оплату штрафов, устранение последствий аварий, покрытие недо-

стач, виновник по которым не установлен, и проч. Они не имеют прямого отношения к производственному процессу. Они носят нерегулярный характер. Одни из них, например расходы на продажу основных средств, материалов, не используемых в производстве, могут принести дополнительный доход. Другие, как например, непогашенная дебиторская задолженность, наоборот, будут дополнительными расходами и отрицательно повлияют на финансовые результаты организации. Поэтому при управлении затратами всегда надо учитывать характер возникновения расходов, их отношение к хозяйственным процессам экономического субъекта и разграничивать по указанному признаку.

Разные расходы по-разному изменяются под влиянием одних и тех же факторов. Так, например, в результате автоматизации бухгалтерского учета могут снизиться затраты на оплату труда бухгалтеров в связи с появившейся возможностью повышения производительности труда бухгалтеров и сокращения штата бухгалтеров, но в то же время могут потребоваться дополнительные материальные затраты по содержанию вычислительной техники и ее амортизации.

Одни затраты с изменением одних и тех же условий производства растут, другие сокращаются, а третьи могут оставаться неизменными, так как они от этих условий не зависят и на них изменение условий не влияет. Так, с ростом объемов производства растут, как правило, только расходы на материалы, используемые при изготовлении продукции, выполнении работ, оказании услуг, на оплату труда работников, занятых непосредственно в производстве. Например, в локомотивном депо это расходы на топливо, электроэнергию на тягу поездов, смазку, оплату труда локомотивных бригад. В то же время расходы, связанные с обслуживанием и управлением производством, такие, как отопление, освещение производственных помещений, оплата труда уборщиков производственных помещений, бухгалтеров, экономистов, руководителей производства, амортизация основных средств в определенных пределах объемов производства, от объемов работ не зависят и потому не изменяются. Поэтому, если необходимо установить, какие надо ожидать расходы (их общую сумму) в связи с осуществлением в организации какого-то мероприятия и изменения условий ее работы, например, в связи с увеличением объема работ на 12,5 %, неравномерно ожидать, что все расходы организации также вырастут на

---

## 5. СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Если характер производства определяет выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости, т.е. порядок сбора, документирования, накопления затрат и расчета себестоимости, то исходя из целей и задач, возникающих в процессе планирования, контроля и анализа производства, принятия управленческих решений встает еще проблема выбора системы учета затрат и калькулирования себестоимости. Например, если целью планирования производства, принятия управленческих решений является установление оптимального объема продаж, объема производства или выбор той или иной технологии производства, организации труда и системы его оплаты, контроля затрат, то прежде всего следует определить, какая система учета затрат и калькулирования себестоимости должна быть применена. При выборе системы учета затрат и калькулирования себестоимости исходят из поставленных перед менеджером целей. Затем, уже исходя из поставленных задач, целей учета затрат и калькулирования себестоимости, соответственно, выбирают систему учета затрат и калькулирования себестоимости. В табл. 5.1. и на рис. 5.1 показано, какие системы учета затрат и калькулирования себестоимости применяют при решении задач управленческого учета и какие при этом могут быть использованы системы учета затрат и калькулирования себестоимости. Как видно из табл. 5.1 понятие «система» («модель») учета затрат и калькулирования себестоимости шире, более общее, чем понятие «метод» учета затрат и калькулирования себестоимости. При одной и той же «системе» («модели») могут использоваться разные методы, хотя перед предприятиями стоит одна и та же цель. Это обусловлено тем, что хотя задачи, встающие перед управленцами, могут быть одинаковыми, но они решаются для производств с различными технологиями, имеющих разный характер. Например, это может быть или массовое производство, или индивидуальное, мелкосерийное, которые требуют применения соответствующих методов учета затрат и калькулирования

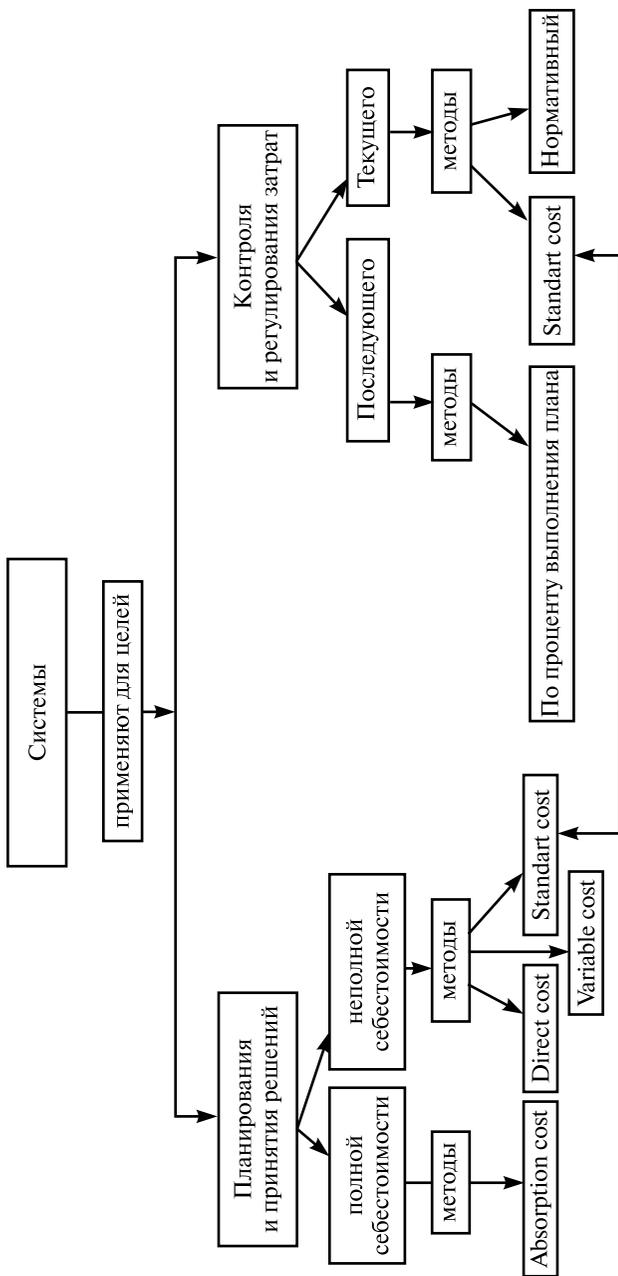


Рис. 5.1. Системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг)

себестоимости (позаказного или попроцессного). В то же время при одном и том же характере производства, например, индивидуальном, применяя один и тот же метод учета затрат и калькулирования — позаказный, могут использоваться разные системы, если стоят разные цели. Поэтому при планировании и принятии управленческих решений сначала:

- устанавливают цель, которая стоит перед менеджером;
- определяют задачу, которую он должен решить;
- исходя из этого выбирают или самостоятельно разрабатывают систему учета затрат и калькулирования себестоимости;
- выбирают метод учета затрат и калькулирования себестоимости, учитывая характер производства, для которого должна быть решена поставленная задача.

Например, при разработке цен, тарифов на продукты, работы, услуги надо принимать во внимание все затраты на производство. Поэтому применяемая для решения этой задачи система называется системой полной себестоимости.

*Таблица 5.1*

**Взаимосвязь систем и методов учета затрат и калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг**

Выбор системы учета затрат и калькуляции			Выбор метода учета затрат и калькуляции	
Цель	Система	Метод	Метод	Характер производства
1	2	3	4	5
Планирование и принятие решений	Полной себестоимости	Absorpchen cost	Позаказный	Индивидуальный Мелкосерийный
			Попередельный	Массовый Поэтапный
			Попроцессный	Массовый Поточный
			ABC	Массовый Пооперационный
	Неполной себестоимости	Direct cost, Variable cost	Позаказный	Индивидуальный Мелкосерийный
			Попередельный	Массовый Поэтапный
			Попроцессный	Массовый Поточный

1	2	3	4	5
Контроль и регулирование затрат	Последующего контроля	% выполнения плана, темп роста, темп прироста	Позаказный	Индивидуальный Мелкосерийный
			Попередельный	Массовый Поэтапный
			Попроцессный	Массовый Поточный
			ABC	Массовый Пооперационный
	Текущего (предварительного) контроля	Нормативный, Standard cost	Позаказный	Индивидуальный Мелкосерийный
			Попередельный	Массовый Поэтапный
			Попроцессный	Массовый Поточный

В то же время для принятия оперативного решения об объемах производства пользуются системой неполной себестоимости, так как в этом случае при разных альтернативных вариантах решения поставленной задачи изменяются только те затраты, которые зависят от объемов производства — так называемые релевантные. Не зависящие от объема производства затраты с изменением объемов производства не меняются, остаются постоянными. Поэтому в этом случае при сопоставлении различных вариантов сравнивают не все затраты, а только зависящие от объемов производства, т.е. неполную себестоимость, а не зависящие от объема производства расходы нет необходимости принимать в расчет. Соответственно эту систему учета затрат и калькулирования себестоимости называют системой неполной себестоимости. При этом, если задачи определения цен и тарифов, расчета оптимальных объемов продукции, работ, услуг решаются, например, для массового непрерывного поточного производства, то пользуются попроцессным методом учета затрат, а если для массового поэтапного процесса производства — применяют попередельный метод учета затрат.

Таким образом, если выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости зависит от характера производства, т.е. объективных причин, то выбор системы учета затрат и калькулирования себестоимости носит субъективный характер и зависит от целей учета.

## 5.1. Системы учета затрат для целей планирования и принятия управленческих решений

При выборе системы (модели) учета затрат для целей планирования и принятия управленческих решений, как было сказано, исходят из целей учета. Для целей планирования материальных, трудовых и энергетических ресурсов, потребных для осуществления производства, для целей ценообразования, оценки и анализа выполнения плана необходимо знать всю сумму затрат, требующихся для производства, и всю сумму израсходованных ресурсов. Поэтому в этом случае учету подлежат все понесенные затраты, которые составляют полную производственную себестоимость готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Такую систему учета затрат и калькулирования себестоимости называют *системой полной себестоимости*.

При учете затрат и калькулирования по полной себестоимости в течение отчетного периода на калькуляционных счетах затрат 20, 23, 29 непосредственно по данным первичных документов собирают прямые производственные затраты, обусловленные технологией производства, для которого организация была создана, и потому называемые основными расходами:

Д 20, 23, 29 К 02, 10, 69, 70.

На железнодорожном транспорте к такому виду затрат относятся расходы на топливо, электроэнергию на тягу поездов, на материалы для ремонта подвижного состава, пути, средств СЦБ и связи, линий электропередач, расходы на оплату труда машинистов, приемосдатчиков грузобагажа, ремонтных рабочих, составителей поездов и т.п.

На собирательно-распределительных счетах 25 и 26 в течение отчетного периода собирают косвенные затраты, которые обычно связаны с обслуживанием и управлением производством:

Д 25, 26 К 02, 10, 70, 69, 60, 76.

В конце отчетного периода косвенные затраты распределяют и списывают на себестоимость продукции с кредита счетов 25, 26 в дебет калькуляционных счетов 20, 23, 29:

Д 20, 23, 29 К 25, 26.

Счета 25 и 26 закрывают и в результате получают на калькуляционных счетах 20, 23, 29 полную себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Схема учета затрат и калькулирования себестоимости по системе полной себестоимости приведена на рис. 5.2.

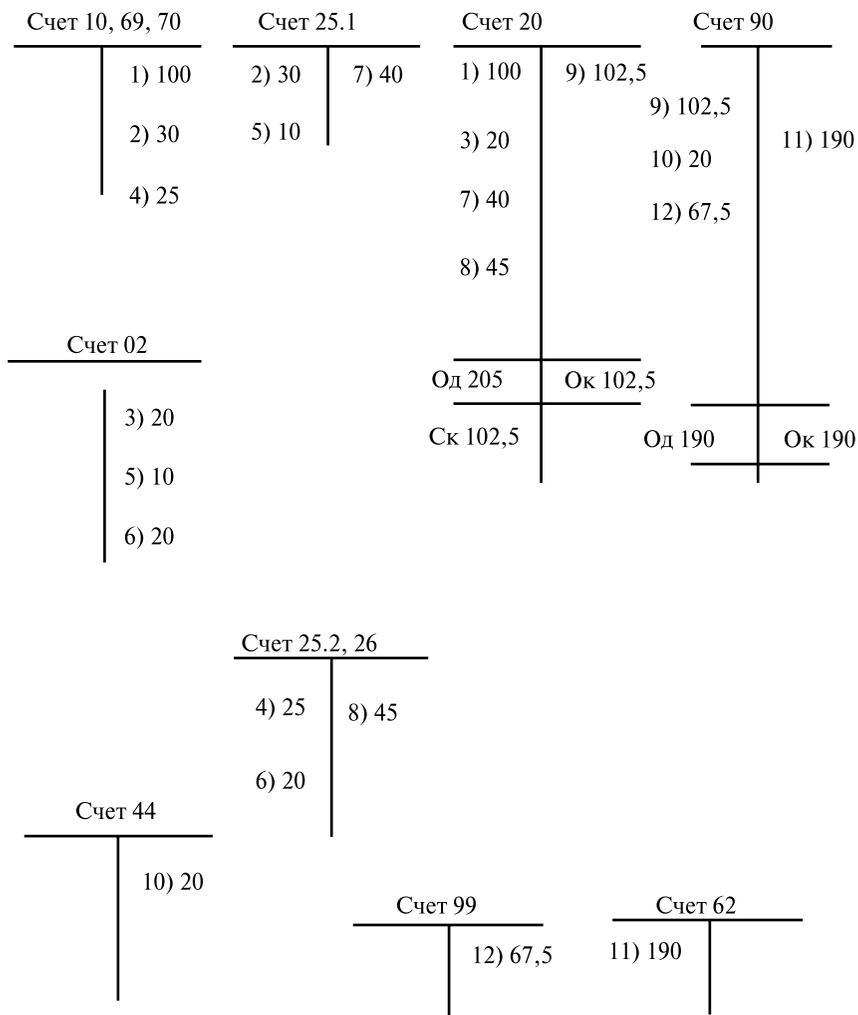


Рис. 5.2. Системы учета затрат и калькулирования полной себестоимости продукции (работ и услуг)

Система полной себестоимости учета затрат и калькулирования может предоставить информацию о себестоимости только по окончании отчетного периода, после того как будут распределены косвенные затраты. В этой связи система полной себестоимости не способна в случае необходимости обеспечить руководство предприятия в режиме реального времени информацией для оперативного принятия управленческого решения относительно производства той или иной продукции, той или иной технологии производства. Это ограничивает и даже лишает информацию, получаемую в системе полной себестоимости, таких важных для управления затратами качеств, как своевременность и полезность информации. В этой связи в 30-е гг. прошлого столетия в условиях все ужесточающейся конкуренции, необходимости оперативного реагирования на сложившуюся на рынке ситуацию американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном было предложено для целей управления затратами калькулировать себестоимость по неполной себестоимости.

При учете затрат по системе неполной себестоимости, как и по системе полной себестоимости, в течение отчетного периода на соответствующих производственных счетах собирают прямые затраты:

Д 20, 23, 29 К 02, 10, 70, 69, 60

и косвенные

Д 25, 26 К 02, 10, 70, 69, 60.

В отличие от системы полной себестоимости косвенные затраты в конце отчетного периода не распределяют и не списывают на калькуляционные счета 20,23,29, т.е. не включают в производственную себестоимость (почему она и называется неполной производственной себестоимостью), а полностью списывают на счет продаж 90.02 «Прочие расходы»:

Д 90.02 К 25, 26.

То есть косвенные затраты по управлению и обслуживанию производства полностью включают в полную коммерческую себестоимость, признавая тем самым их расходами отчетного периода в полной сумме, хотя может и не вся продукция, произведенная в

данном отчетном периоде, на которую понесли эти затраты, будет продана. Таким образом, система учета затрат и калькулирования себестоимости, при которой в производственную себестоимость включают только прямые затраты, а косвенные затраты не включают, а полностью списывают в конце отчетного периода на счет продаж и признают расходами отчетного периода в полной сумме, называется *системой неполной себестоимости*.

При учете затрат по системе неполной себестоимости в производственную себестоимость включаются только прямые затраты. Это позволяет, не дожидаясь конца отчетного периода, в любой момент определить производственную себестоимость в части прямых затрат и сравнить ее с неполной производственной себестоимостью, получаемой при других вариантах решения управленческих задач. Разница в затратах при различной организации производства обычно отражается только на прямых затратах (на затратах материалов на производство изделий, на заработной плате производственных рабочих, начисляемой исходя из количества сделанных изделий), которые непосредственно по данным первичных документов (требований-накладных на материалы, нарядов на работы, маршрутов) относят на конкретный вид продукции. Поэтому при выборе варианта, обеспечивающего наименьшие затраты, дающего наибольшую прибыль, обычно сравнивают именно эти прямые затраты, которые определяют разницу в затратах при различных вариантах. Необходимость в сравнении косвенных затрат, которые не зависят от вида продукции, а значит и их включение в производственную себестоимость отпадают. Их сразу в полной сумме списывают на финансовый результат — себестоимость отгруженной (проданной) продукции и тем самым признают расходами в полной сумме в данном отчетном периоде. При этом остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе, т.е. запасы, оцениваются также по неполной себестоимости. Этот метод учета затрат и калькулирования себестоимости в западной практике бухгалтерского учета получил название *метода прямых затрат* (Direct costing system) (рис. 5.3).

Впоследствии метод прямых затрат трансформировался в *метод переменных затрат* (Variable cost) — метод учета затрат и калькулирования себестоимости, при котором в производственную себесто-

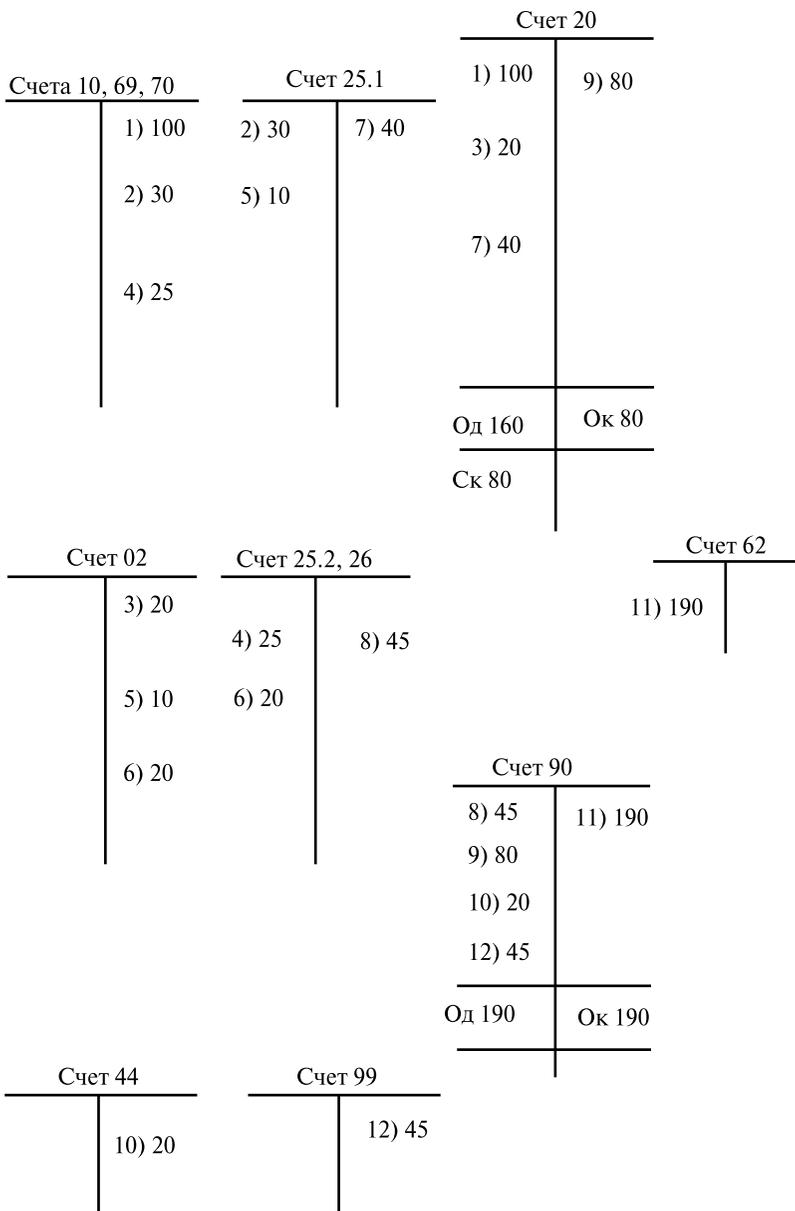


Рис. 5.3. Системы учета затрат и калькулирования по неполной себестоимости продукции (работ, услуг)

имость включают только переменные затраты, а постоянные затраты не включают, а полностью списывают в конце отчетного периода на счет продаж и признают расходами отчетного периода в полной сумме.

При этом методе в производственную себестоимость включают затраты, зависящие от объема работ. Это прямые затраты плюс затраты на содержание машин и оборудования, которые хоть и в меньшей мере, чем прямые затраты, зависят от объемов работ. К ним относятся затраты на электроэнергию, питающую станки, машины и оборудование, их смазку и на прочие материалы, затрата которых нормируется от времени работы машин и оборудования, объема выпускаемой продукции. В то же время такие затраты, как амортизация основных средств, нематериальных активов, которые имеют постоянный характер и от объема производства не зависят, можно в производственную себестоимость не включать, даже, если они относятся к одному виду продукции. Поскольку они носят постоянный характер и от объема производства не зависят, их сравнение при выборе из двух управленческих решений того, что дает наименьшие затраты, не имеет смысла.

Как подчеркивается в отечественной литературе [5] использование системы неполной себестоимости кардинально меняет не только концепцию калькулирования, но и подходы к признанию затрат расходами, определению финансовых результатов. Применяемая в рамках этой системы двухступенчатая система определения себестоимости (неполной и полной) и финансовых результатов (маржи-прибыли и операционной прибыли), изменила и схему построения отчета о финансовых результатах. *Маржинальная прибыль (доход)* — это разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) и ее неполной себестоимостью, включающей только переменные затраты:

$$\text{МП} = \text{Д} - E_v.$$

В состав маржинального дохода (прибыли) входят постоянные затраты и операционная прибыль организации:

$$\text{МП} = E_c + \text{Прибыль}.$$

Ее и называют суммой покрытия, так как она должна обязательно покрыть все затраты, чтобы не иметь убытков.

После вычитания из маржинального дохода (прибыли) постоянных затрат получают *операционную прибыль*:

$$\text{Прибыль} = \text{МП} - E_c.$$

Как влияет система и выбранный метод учета затрат на величину себестоимости продукции (работ, услуг), запасы и прибыль организации можно проследить на рис. 5.2 и рис. 5.3. Как видно на рисунках, величина полной производственной себестоимости составляет 205 тыс. руб., а неполной производственной себестоимости — 160 тыс. руб. Коммерческая себестоимость проданной продукции (работ, услуг), рассчитанная по системе полной себестоимости, составляет 122,5 тыс. руб., а по системе неполной себестоимости — 145 тыс. руб. Соответственно финансовый результат — операционная прибыль, рассчитанная по системе полной себестоимости, составляет 67,5 тыс. руб., а по системе неполной себестоимости — всего 45 тыс. руб. Как видим, прибыль по системе неполной себестоимости ниже, а значит и налог на прибыль будет ниже.

Выбранные системы и методы учета затрат и калькулирования себестоимости влияют не только на финансовые результаты, но и на форму отчетности о прибылях и убытках. В отчете о прибылях и убытках, разработанном при использовании маржинального подхода, внимание фокусируется на разделении затрат на переменные и постоянные и обязательно определяется маржинальная прибыль. На рис. 5.3 видно, что она составляет (без распределения запасов-остатков) 30 тыс. руб.:

$$\text{МП} = \text{Д} - E_v = 190 - 160 = 30 \text{ тыс. руб.}$$

Согласно МСФО и российским стандартам бухгалтерского учета использовать систему неполной себестоимости для составления внешней отчетности и расчета налогов, т.е. в финансовом и налоговом учете, не разрешается.

Вместе с тем эта система учета затрат, метод переменных затрат, как уже подчеркивалось, позволяют в режиме реального времени постоянно отслеживать финансовые результаты и выбирать оптимальный вариант организации производства при разных условиях, определяющих доходы и расходы, зависящие от этих условий и, в частности, от объема производства. Это определяет его преимущество перед другими системами и методами.

Как уже отмечалось ранее, с увеличением объемов производства доходы растут прямо пропорционально, а расходы растут медленнее доходов (см. рис. 2.4). Это связано с тем, что прямо пропорционально росту объема производства увеличиваются только зависящие переменные расходы, а независящие постоянные затраты остаются неизменными. И чем больше увеличивается объем производства, тем больше доходы при постоянной величине независящих расходов, обуславливающих все более медленный рост общей суммы расходов, все больший разрыв между доходами и общей суммой затрат, а значит все большую прибыль.

Однако с увеличением объемов производства рынок насыщается, спрос начинает снижаться, соответственно доходы падают. Объемы производства приходится снижать, соответственно расходы сокращаются, но только в части переменных затрат. Постоянные расходы остаются неизменными. В результате общая сумма расходов снижается медленнее доходов, которые уменьшаются прямо пропорционально снижению объемов производства. Соответственно разница между доходами и расходами, т.е. прибыль, начинает уменьшаться, и при определенной величине объема производства, называемого пороговым объемом, доходов хватает только на покрытие затрат, т.е. доходы становятся равны расходам, прибыль равна нулю.

*Пороговый объем* — это объем производства, при котором доходы равны расходам, а прибыль равна нулю.

При дальнейшем снижении объемов производства расходы превышают доходы, и производство становится убыточным (см. рис. 2.4).

Для того, чтобы в оперативном порядке установить, будет ли производство прибыльным при сложившихся на рынке ценах, определить, при каком объеме работ производство становится убыточным, т.е. когда прибыль становится равной нулю, необходимо сопоставить разницу доходов и переменных затрат с постоянными затратами, которые тоже надо покрыть, чтобы обеспечить безубыточное производство. Разницу между доходами  $D$  и переменными затратами  $E_v$ , непосредственно связанными с производством, им обусловленными, называют *маржа-прибыль* (МП).

Аналитически эта зависимость имеет вид:

$$\text{МП} = D - E_v = E_c + \text{Прибыль.}$$

Менеджерам важно знать, хватит ли маржи-прибыли на покрытие постоянных затрат  $E_c$  и чему равна сумма, оставшаяся после покрытия постоянных затрат, составляющая операционную (валовую) прибыль. Если маржа-прибыль превышает постоянные затраты, значит производство прибыльно:

$$\text{МП} > E_c.$$

Прибыль рассчитывается по формуле:

$$\text{Прибыль} = (D - E_v) - E_c = \text{МП} - E_c.$$

Если же маржа-прибыль меньше постоянных затрат, неспособна их покрыть, то такое производство убыточно:

$$\text{МП} < E_c.$$

Убыток рассчитывается по формуле:

$$\text{Убыток} = E_c - \text{МП}.$$

Таким образом, учитывая, что постоянные затраты в течение отчетного периода не меняются, достаточно только на основании прямых переменных затрат получить неполную себестоимость. Ее сопоставляют с доходами. Полученную разницу, составляющую маржу-прибыль, сравнивают с постоянными затратами и получают финансовый результат. Поскольку неполную себестоимость можно получить на любой момент времени, это позволяет в любой момент времени, не дожидаясь окончания отчетного периода и распределения постоянных затрат, ответить, будет ли производство прибыльно, покроют ли доходы затраты и принять решение о продолжении производства в соответствующих размерах или о его прекращении. Именно поэтому маржевая прибыль (маржевый доход) лежит в основе принятия управленческих решений, связанных с регулированием объемов производства при выборе альтернативных вариантов, которые могут возникнуть при обсуждении выбора цен, объемов производства, путей снижения затрат в случае падения рейтинга продаж.

В случае выявления возможного получения убытков для обеспечения покрытия затрат необходимо либо увеличить доходы, либо снизить переменные затраты. Чтобы увеличить доходы, надо увеличить либо цену на продукцию, либо объемы производства. Но по-

скольку цены определяет не производитель, а рынок, спрос и предложение на те или иные товары, работы, услуги, то доходы можно увеличить только за счет роста объема производства. Однако с ростом объема производства растут не только доходы, но и переменные затраты. Поэтому надо определить такой объем производства, при котором разница доходов и переменных затрат, т.е. маржа-прибыль, не оказалась бы ниже постоянных затрат. Для этого надо установить пороговый объем производства  $V^*$ . Пороговый объем  $V^*$  можно определить, исходя из равенства маржи-прибыли и постоянных затрат:

$$\text{МП} = E_c = D - E_v,$$

учитывая, что доходы определяют как произведение объемов  $V$  и цен  $p$ :

$$D = pV,$$

а переменные расходы — как произведение объемов и удельной переменной себестоимости  $e_v$ :

$$E_v = e_v V,$$

маржу-прибыль можно рассчитать по формуле:

$$\text{МП} = D - E_v = pV - e_v V = (p - e_v)V,$$

$$(p - e_v)V = \text{МП}V = E_c.$$

Отсюда пороговый объем  $V^*$  равен

$$V^* = E_c / (p - e_v) = E_c / \text{МП},$$

где МП — маржа-прибыль на единицу продукции, т.е. удельная маржа-прибыль.

В нашем примере (см. табл. 2.4, рис. 2.4) пороговый объем  $V^*$  равен 200 единицам. Зная цену, можно определить пороговый доход, ниже которого производство становится убыточным:

$$D^* = V^* p.$$

В нашем примере он составляет 900 руб:

$$D^* = 200 \cdot 4,5 = 900 \text{ руб.}$$

Исходя из порогового дохода или порогового объема производства, можно определить пороговую цену  $p^*$ , пользуясь взаимосвязью:

$$p^* = D/V^*.$$

Для расчета порогового объема и порогового дохода также можно воспользоваться нормой маржи-прибыли или так называемым коэффициентом покрытия  $K_{\Pi}$ , который характеризует сумму маржи-прибыли, приходящуюся на 1 рубль дохода:

$$K_{\Pi} = (D - E_v)/D \text{ или } K_{\Pi} = (p - e_v)/p.$$

В рассматриваемом примере (см. табл. 2.4) при объеме производства, равном 300 единиц

$$K_{\Pi} = (1350 - 600)/1350 = 0,555 \text{ руб.},$$

т.е. на 1 руб. дохода приходится 55,5 коп. маржи-прибыли. Она остается постоянной при любом объеме, так как с изменением объема производства доходы и переменные затраты изменяются одинаково. При объеме производства в 400 единиц

$$K_{\Pi} = (1800 - 800)/1800 = 0,555 \text{ руб.}$$

Исходя из величины постоянных затрат и коэффициента покрытия, определяют пороговый доход:

$$D^* = E_c/K_{\Pi}.$$

В нашем примере

$$D^* = 500/0,555 = 900 \text{ руб.}$$

Определяют пороговый объем

$$V^* = D^*/p.$$

$$V^* = 900/4,5 = 200 \text{ единиц.}$$

Правильность расчетов подтверждают данные табл. 2.4.

В случае, если производство убыточное, для определения на сколько надо увеличить объемы производства, чтобы получить маржу-прибыль, достаточную для покрытия постоянных затрат, т.е. для обеспечения безубыточного производства, надо определить разницу

которым они относятся, а значит, и без распределения по отчетным периодам, к которым они относятся. Это оформляется записями

Д 90 К 25,

Д 90 К 26.

В отечественной практике бухгалтерского учета используется первый вариант. Второй вариант используется только в целях решения задач управленческого учета. В ПБУ 10/99 «Расходы организации» в п. 9 сказано, что «коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности» [25]. Согласно же МСФО эти затраты не учитываются при расчете себестоимости готовой продукции, незавершенного производства и для оценки производственных запасов. Эти затраты по МСФО рассматриваются как незапасоемые. Их всегда учитывают (признают расходами) в полной сумме за отчетный период — месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены, а значит, никак не связывают с объемами производства. В соответствии с МСФО при расчете себестоимости готовой продукции их вычитают из выручки и не учитывают при оценке производственных запасов в финансовой отчетности. Они не проходят через стадию запасов и сразу оказывают влияние на величину прибыли.

Для характеристики вещественного содержания затраты группируют по *элементам затрат*.

При формировании расходов по обычным видам деятельности согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» «должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам затрат:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты».

Для целей управления учет затрат в управленческом учете организуется по направлениям затрат.

*По целевому назначению* затраты группируют по статьям затрат.

Статья затрат характеризует целевое назначение затрат, т.е. на что тратим. Статьи затрат могут характеризовать затраты:

- на определенную операцию;

- определенный вид продукции, работ, услуг;
- обслуживаемый объект.

Перечень статей затрат устанавливается организациями самостоятельно. Примерами статей затрат на операцию на железнодорожном транспорте являются статьи: «Работа электровозов в грузовом движении», «Экипировка маневровых электровозов», «Промывка крытых и изотермических вагонов», «Подготовка цистерн под налив»; на обслуживаемый объект: «Амортизация маневровых электровозов», «Оборудование в портах вагонов для размещения и крепления в них тяжеловесных, громоздких и длинномерных грузов».

Затраты на каждую из этих статей затрат на железнодорожном транспорте складываются из элементов затрат: на оплату труда; отчисления на социальное обеспечение работников; материалы, топливо, электроэнергию; прочие материальные затраты; амортизацию основных средств и нематериальных активов; прочие затраты. Например, статья «Работа электровозов в грузовом движении» включает затраты на оплату труда машинистов электровозов, занятых в грузовом движении; отчисления в фонды социального обеспечения (ФСС, ПФ, ФОМС, от несчастных случаев) с начисленной заработной платы; на материалы, электроэнергию на тягу поездов; прочие материальные затраты на услуги по обслуживанию со стороны при выполнении этих видов работ; амортизацию электровозов; прочие затраты (оплата командировочных, общепроизводственные расходы и т.п.).

В практике работы организаций *по периодичности времени возникновения затрат и порядку их распределения между отчетными периодами, их включения в себестоимость* различают текущие и единовременные затраты.

Текущие затраты — это затраты, которые возникают постоянно изо дня в день в процессе производственной деятельности. Это затраты на материалы, оплату труда, связанные с производством.

Единовременные затраты — это затраты, которые возникают время от времени либо периодически, сезонно, либо в связи с проведением какого-то мероприятия. Это могут быть расходы на капитальный ремонт верхнего строения пути, начисление отпускных сумм, вознаграждение за выслугу лет, по итогам года, расходы на приобретение лицензии, программного продукта в пользование, разработку проектно-сметной документации на строительство новых объектов или их модернизацию и т.п.

Текущие затраты по мере их осуществления относят на затраты текущего периода по производству продукции, работ и услуг в дебет производственных калькуляционных счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счетов затрат 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Если при учете текущих затрат нет альтернативных вариантов их отнесения на затраты отчетного периода, то при учете единовременных затрат есть различные варианты их отнесения на производственные затраты. Это позволяет получать разную величину расходов и финансовых результатов в зависимости от выбранного варианта учета. Единовременные затраты можно относить на текущие затраты следующим образом:

– либо сразу на затраты отчетного периода по мере их осуществления в полной сумме в дебет производственных калькуляционных счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счетов затрат 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Д 20, 23, 29 К 10, 70, 69, 76;

– либо, распределяя по периодам, в доле, относящейся на данный отчетный период. Для этого используются счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и 97 «Расходы будущих периодов». Единовременные затраты сначала отражают на этих счетах, а затем распределяют по периодам, списывая их постепенно в соответствующих суммах на затраты соответствующего отчетного периода. Например, в таких организациях, как учебные учреждения, основная часть сотрудников уходит в отпуск в летнее время года. В связи с этим требуется единовременно покрыть большую сумму затрат, которой может не оказаться. К тому же это вызовет резкий рост расходов и снизит финансовый результат. Однако организация может покрыть эти затраты постепенно, выбрав один из возможных вариантов включения затрат на оплату отпусков в себестоимость. Таким образом, организация может:

– либо сразу по мере ухода работников в очередной отпуск и начисления им отпускных сумм списать их на себестоимость продукции (работ, услуг) как текущие затраты

Д 20 К 70;

– либо предварительно создать резерв на выплату отпускных сумм путем ежемесячных отчислений в резерв на выплату предстоящих сумм отпускных. Для этого ежемесячно в себестоимость включается 1/12 от плановой суммы предстоящих отпускных выплат, что оформляется бухгалтерской записью

Д 20 К 96.

Тем самым суммы предстоящих выплат по отпускам равномерно распределяются по месяцам года в форме отчислений в резерв предстоящих платежей. Затем по мере ухода сотрудников в отпуск и начисления отпускных сумм для покрытия этих затрат используют созданный резерв предстоящих расходов на выплату отпускных сумм, что оформляется бухгалтерской записью

Д 96 К 70.

Создавая резерв на выплату отпускных сумм, организация избегает резкого повышения расходов и себестоимости и обеспечивает тем самым возможность единовременно покрыть большую сумму затрат.

### ***2.2.3. Классификация затрат для целей планирования и принятия управленческих решений***

Одной из основных задач бухгалтерского управленческого учета является предоставление информации менеджерам и руководителям для целей планирования и принятия управленческих решений по организации хозяйственной деятельности экономического субъекта. Перед руководителями и менеджерами постоянно встают вопросы, какой объем производства следует запланировать, чтобы исходя из наличных ресурсов и условий производства получить наибольшую прибыль; как выполнить плановый объем работ и не оказаться в убытках; следует ли снижать продажные цены, чтобы реализовать продукцию, но не получить при этом убытки; нет ли необходимости в снижении расходов за счет сокращения управленческого персонала, пересмотра системы премирования и т.п., чтобы покрыть затраты при сложившихся на рынке ценах. При изучении

и принятии решений по каждому из этих вопросов руководство должно располагать информацией о поведении доходов, расходов, возможности выполнения того или иного мероприятия при изменении объемов производства, внедрении инновационных технологий, новой организации труда и их последствиях. Учитывая неодинаковый характер изменения различных расходов под влиянием одних и тех же факторов, для изучения поведения затрат их классифицируют (группируют) в управленческом учете для целей планирования и принятия управленческих решений по следующим признакам (рис. 2.3):

- по способности приносить экономическую выгоду (доход) и быть признанными расходами;
- необходимости приниматься в расчет;
- способности поддаваться планированию;
- зависимости от объема производства.

Конечной целью хозяйственной деятельности всякой коммерческой организации является получение экономической выгоды (доходов), прибыли. При планировании хозяйственной деятельности организации и принятии управленческих решений, которые нацелены на будущее, очень важно знать, какими ресурсами располагает организация, какие из них и сколько способны принести экономическую выгоду в будущем. При этом следует различать ресурсы, которые уже принесли доход и не способны принести его в будущем, и ресурсы, которые способны приносить экономическую выгоду в будущем. Как уже отмечалось ранее, для этого в управленческом учете различают понятия «затраты» и «расходы». Оба понятия означают ресурсы, средства, которые приобретены организацией для осуществления производства и продажи произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг с целью получения экономической выгоды. Однако, если затраты — это ресурсы, которые на конец отчетного периода находятся еще в запасах в цехе как незавершенное производство или на складе как не проданная готовая продукция, которые еще не принесли экономическую выгоду и потому способны принести ее в будущем, то расходы — это те ресурсы, которые в течение отчетного периода были использованы на производство готовой продукции, выполнение работ и услуг, были проданы и принесли экономическую выгоду (доход) в данный отчетный период. В результате этого эти ресурсы

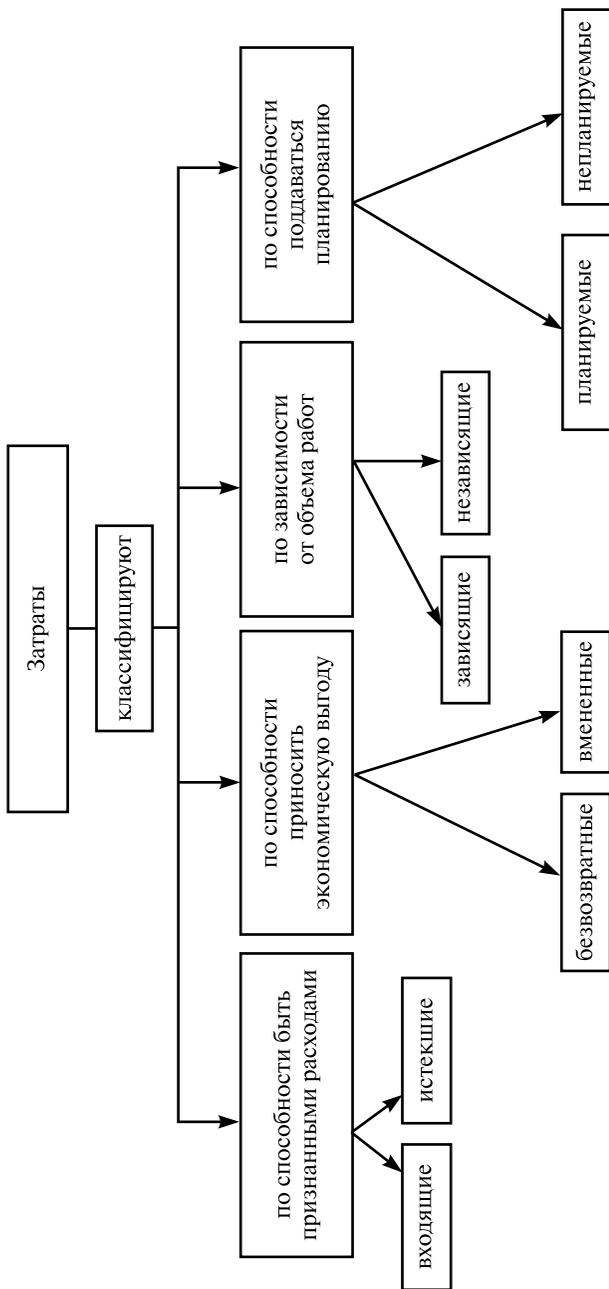


Рис. 2.3. Классификация затрат для целей планирования и принятия управленческих решений

потеряли способность приносить экономическую выгоду (доход) в будущем. Именно поэтому при планировании и принятии управленческих решений, как и при оценке финансового состояния и финансовых результатов организации, необходимо различать затраты, которые способны приносить экономическую выгоду в будущем, и потому называемые *входящими затратами*, и затраты, которые утратили способность приносить экономическую выгоду в будущем и признаны расходами отчетного периода, а потому называемые *истекшими затратами*.

При планировании хозяйственной деятельности организации и принятии управленческих решений следует иметь в виду, что в процессе хозяйственной деятельности могут иметь место затраты, которые организация понесла в расчете на получение с них экономической выгоды в будущем, но ввиду изменения условий или ошибок в расчете эти затраты никогда не принесут экономической выгоды, не будут признаны расходами. Их называют *безвозвратными*. Например, организация приобрела компьютер, который оказался устаревшим морально и не может быть использован в системе сетей, и организация вынуждена была купить новый компьютер. В то же время согласно законодательству организация должна начислять амортизацию на неиспользуемый компьютер, так как он числится на ее балансе. Таким образом, организация несет безвозвратные затраты.

Безвозвратные затраты не могут быть изменены никаким решением в будущем. К безвозвратным затратам относится остаточная стоимость амортизируемого имущества, неликвиды.

При планировании затрат организация иногда вынуждена закладывать в план, смету, принимать к расчету затраты, которые могут никогда не состояться в будущем, так как имеют вероятностный характер. Они могут возникнуть или нет с определенной долей вероятности. Затраты, которые носят вероятностный характер, относительно возникновения которых существует неопределенность, называют *вменными* (воображаемыми) *затратами*. Эти затраты могут не возникнуть, но чтобы не упустить возможную экономическую выгоду в случае нехватки необходимых средств, их включают в смету, хотя они могли бы быть использованы на другие цели и принести экономическую выгоду, которую организация не получит в виду их отвлечения на предполагаемые, так называемые *вменнные* затраты. Поэтому эти затраты, также, как и безвозвратные

затраты, называют *затратами упущенной экономической выгоды*. Например, организация в бюджет затрат на оплату труда включает затраты на выплату пособий по временной нетрудоспособности за первые три дня нетрудоспособности, хотя эти затраты могут и не возникнуть, или возникнуть в нерабочие дни и поэтому согласно законодательству (гл. 22 НК РФ) будут покрываться за счет средств на социальные нужды.

При планировании затрат не все затраты могут быть учтены, и фактические расходы могут отличаться от планируемых. Отсюда возникает понятие планируемых и не планируемых затрат.

*Планируемые затраты* — это затраты, рассчитанные на определенный объем производства в соответствии с действующими нормами и нормативами.

Непланируемые расходы — это разница между фактическими и запланированными расходами, рассчитанными исходя из планируемого объема работ и норм расходов на единицу продукции, работ, услуг.

*Непланируемые затраты* могут возникнуть в связи с тем, что условия, исходя из которых определяли плановые расходы, либо изменились, либо не были учтены. Непланируемые затраты — это затраты, не включенные в план, но учтенные в фактической себестоимости продукции (работ,услуг).

Чтобы избежать расхождения между фактическими и планируемыми расходами, плановые значения затрат должны находиться *в области релевантности*, которую составляют определенные условия, формирующие релевантные расходы и определяющие их изменение. При выходе из области релевантности, где действуют другие условия, другие факторы, определяющие расходы, фактические затраты будут отличаться от плановых. Поэтому, планируя расходы, имеют в виду, что предполагаемая планируемая величина расходов будет иметь место при тех условиях, для которых они рассчитаны. К таким условиям относятся объемы производства, работ, услуг, оснащенность производства, климатические условия и т.п. Значения этих факторов, для которых рассчитаны расходы, составляют область релевантности, а расходы, прогнозируемые в действующих условиях, т.е. в области релевантности, называют релевантными. Например, при планировании расходов на перевозки было принято, что с ростом объема перевозок на 1 % расходы на перевозки воз-

растают на 14,2 %. Однако оказалось, что эта зависимость действительно до определенной величины объема перевозок. В какой-то момент при очередном росте объема перевозок на 1 % расходы выросли больше, чем на 14,2 %. Это связано с тем, что для обеспечения возросшего объема перевозок потребовалось проложить дополнительно двухпутную вставку. Это потребовало дополнительных расходов по ее содержанию. То есть ранее установленная зависимость между расходами и объемами перевозок стала недействительна, так как изменились условия. Вместо одного пути, по которому осуществлялись перевозки, на каком-то участке положили два пути, что отразилось на расходах по содержанию и ремонту пути и общих расходах. Объем перевозок, при котором расходы с ростом объема перевозок на 1 % возрастали на 14,2 %, составляли область релевантности. Однако эта зависимость действительно только в области релевантности. При изменении условий, определяющих расходы на перевозки, в частности, при укладке второго пути изменился и характер зависимости. Поэтому при планировании затрат надо учитывать, что данная зависимость действительно только в области релевантности.

При планировании расходов принимают во внимание, что не все расходы изменяются со сменой условий производства, а если и изменяются, то разные расходы по-разному реагируют на действие определяющих их факторов. В этой связи расходы подразделяют на зависящие (переменные) и не зависящие (постоянные) от объемов производства (работ, услуг).

*Расходы, которые изменяются с увеличением или снижением объемов производства, называют зависящими расходами или переменными.* К ним относятся расход материалов на производство продукции, расход топлива, электроэнергии на тягу поездов, оплата труда машинистов, грузчиков механизированных дистанций погрузо-разгрузочных работ, рабочих, занятых на ремонте пути, подвижного состава, зарплата машинистов.

*Расходы, которые от изменения объема производства не изменяются, т.е. остаются постоянными, называют независящими или постоянными расходами.* Это расходы на отопление, освещение цехов, офисных помещений, оплату труда мастеров цехов, инженеров, менеджеров, бухгалтеров, руководителей организации, амортизацию оборудования, зданий и т.п.

Характер изменения расходов остается неизменным только до определенной величины объемов производства, т.е. в релевантной области, а при достижении определенного значения объема производства зависимость расходов может изменяться, поэтому их называют соответственно *условно-переменными* и *условно-постоянными*.

Например, для выполнения заданного объема перевозок требуется соответствующий парк локомотивов, и если даже объем перевозок будет возрастать, то до определенной его величины он будет осваиваться наличным парком локомотивов. Соответственно расходы на его эксплуатацию в части постоянных затрат, например, величина амортизационных отчислений локомотивного парка, изменяться не будут. Однако при достижении определенного объема перевозок потребуется дополнительный парк локомотивов, а значит, вырастут не только расходы на их содержание, эксплуатацию и ремонт. В части постоянных затрат вырастут расходы на амортизацию локомотивов, парк которых увеличился. Поэтому эти расходы называют условно-постоянными.

Распределение расходов на зависящие и не зависящие от объема производства, знание характера изменения расходов от объема работ имеет важное значение при планировании и управлении затратами, так как они по-разному влияют на финансовые результаты — доходы, расходы, прибыль, что является определяющим при планировании и принятии управленческих решений.

Переменные расходы  $E_v$  с увеличением объема производства  $V$  растут пропорционально объему, что можно выразить в виде следующей аналитической зависимости:

$$E_v = e_v \cdot V,$$

где  $E_v$  — переменные затраты;

$e_v$  — себестоимость в части переменных затрат;

$V$  — объем производства,

и представить графически на рис. 2.4. Пример расчета величины переменных расходов  $E_v$  при разных объемах производства  $V$  приведен в табл. 2.4. Как видно на рис. 2.4 и в табл. 2.4, зависимость переменных расходов от объема производства имеет линейный характер. С увеличением объема производства на единицу работ затраты постоянно увеличиваются на одну и ту же величину (200 единиц), в одно и то же число раз (в 2 раза) и на один и тот же процент (100 %).

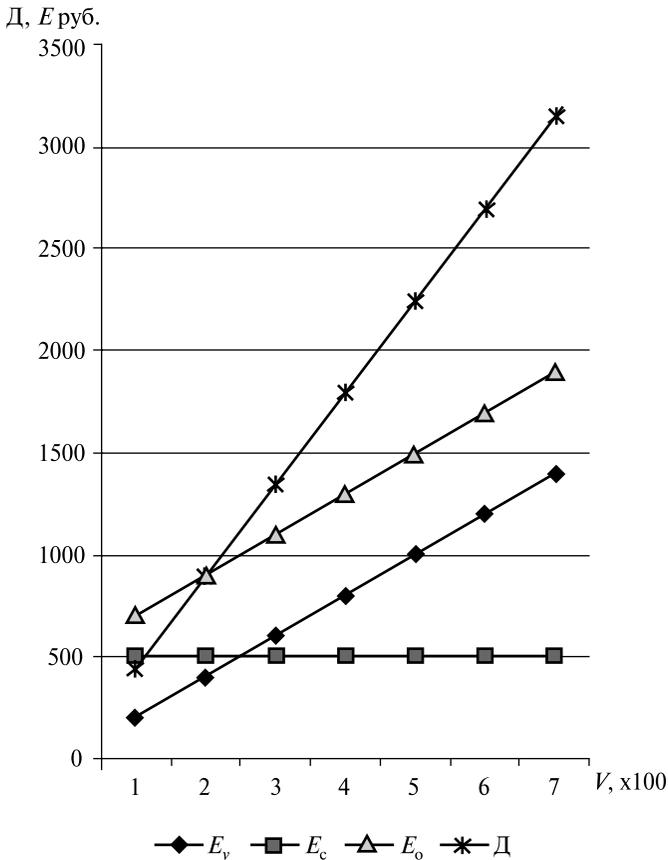


Рис. 2.4. Зависимость доходов, расходов от объемов производства

В то же время постоянные расходы  $E_c$  с ростом объема производства не меняются, что можно также увидеть на рис. 2.4 и в табл. 2.4, где приведен условный пример зависимости расходов от объема работ.

В свою очередь и доходы  $D$  с ростом объема производства растут пропорционально его увеличению. Зависимость этих показателей аналитически выражается следующим образом:

$$D = pV,$$

где  $p$  — цена единицы продукции (работ, услуг).

Таблица 2.4  
**Расчет значений доходов, расходов, себестоимости при разных объемах производства (условный пример)**

$V$	$E_v$	$e_v$	$E_c$	$e_c$	$E_o$	$e_o$	$T_{p_{E_v}}$	$T_{p_{E_c}}$	$T_{p_{E_o}}$	$P$	$Д$	$Тр_{д}$	$\Pi$	МП
100	200	2,00	500	5,00	700	7,00	1,00	1,00	1,00	4,50	450	1,00	-250	250
200	400	2,00	500	2,50	900	4,50	2,00	1,00	1,29	4,50	900	2,00	0	500
300	600	2,00	500	1,67	1100	3,67	3,00	1,00	1,57	4,50	1350	3,00	250	750
400	800	2,00	500	1,25	1300	3,25	4,00	1,00	1,86	4,50	1800	4,00	500	1000
500	1000	2,00	500	1,00	1500	3,00	5,00	1,00	2,14	4,50	2250	5,00	750	1250
600	1200	2,00	500	0,83	1700	2,83	6,00	1,00	2,43	4,50	2700	6,00	1000	1500
700	1400	2,00	500	0,71	1900	2,71	7,00	1,00	2,71	4,50	3150	7,00	1250	1750

По условию примера задано:  $V = 200$  ед.,  $E_v = 400$  руб.,  $E_c = 500$  руб.,  $E_o = 500$  руб.,  $p = 4,50$  руб.,

Графическое изменение доходов от объемов производства представлено на рис. 2.4. При этом доходы, как видно на рис. 2.4 и в табл. 2.4, превышают как переменные расходы  $E_v$ , так и постоянные  $E_c$ , и общие  $E_o$ , которые равны сумме переменных  $E_v$  и постоянных  $E_c$  затрат:

$$E_o = E_v + E_c.$$

Это обусловлено тем, что цены, от величины которых, наряду с объемом работ, зависят доходы, для обеспечения прибыльности производства планируются выше себестоимости.

Сравнение изменения доходов и расходов (см. табл. 2.4, рис. 2.4) показывает, что доходы растут с увеличением объема производства быстрее, чем общие расходы  $E_o$ , равные сумме переменных и постоянных затрат. Это связано с тем, что если доходы растут прямо пропорционально объему работ, то зависимость общей суммы затрат от объема производства более сложная. Общая сумма затрат на производство складывается из затраты разных видов ресурсов, в различном количестве на различные операции, и характер их изменения от объемов работы, как уже отмечалось, неодинаков. Так, например, зарплата машиниста зависит от пробега локомотивов, а рабочего, занятого на техническом обслуживании и ремонте локомотивов — от числа отремонтированных локомотивов, оборудования и увеличивается пропорционально выполненному объему работ. В то же время величина амортизационных отчислений, которые в ОАО «РЖД» согласно учетной политике начисляются линейным способом, т.е. равномерно, ежемесячно на одну и ту же сумму в определенной доле от первоначальной стоимости основных средств, от объема производства не зависит и потому остается постоянной. Это замедляет рост суммарных затрат. В результате общая сумма затрат с увеличением объемов производства растет медленнее, чем доходы. Так, из приведенного в табл. 2.4 примера видно, что при росте объема производства в 4 раза относительно начального уровня, равного 100 единицам, переменные затраты и доходы выросли также в 4 раза, т.е. на 300 %, в то время как общие (суммарные) затраты увеличились только в 1,86 раза, т.е. на 86 %. При росте же объема производства в 5 раз, т.е. на 400 %, переменные затраты и доходы выросли также в 5 раз, т.е. на 400 %, а общие затраты выросли только в 2,14 раза, т.е. на 114 %. В результате опережающий рост доходов с увеличением объемов производства по

сравнению с ростом общей суммы расходов обеспечивает получение прибыли. При этом, чем больше объем производства, тем больше прибыль. Если при объеме 100 единиц производство было убыточным, то при объеме производства 400 единиц прибыль составила 500 руб., а при объеме производства 500 единиц — уже 750 руб. (см. табл. 2.4). Таким образом, с ростом объемов производства темпы роста общих затрат все больше отстают от темпов роста доходов, а значит прибыль, как разница доходов и общих расходов, с увеличением объемов производства (при неизменности прочих условий) растет (см. рис. 2.4).

Это объясняется тем, что, как уже отмечалось, с ростом объемов производства растут лишь затраты, зависящие от объема работ, и соответственно увеличивается их доля в общей сумме затрат, а доля постоянных затрат в суммарных расходах снижается, так как они остаются на одном уровне при любом объеме производства.

Следует иметь в виду, что чем больше доля постоянных затрат в общей их сумме, тем больше разница между доходами и расходами и больше прибыль с ростом объемов производства. Если объем производства сокращается, то прибыль падает, так как доходы, которые уменьшаются прямо пропорционально объему производства, падают быстрее общих затрат. Это обусловлено тем, что если с сокращением объемов производства  $V$  переменные затраты  $E_v$ , как и доходы  $D$ , уменьшаются прямо пропорционально снижению объема производства, то независимые расходы при снижении объемов производства остаются неизменными и их доля в общей сумме затрат растет. Это замедляет снижение общих затрат  $E_0$ . Поэтому общая сумма затрат снижается медленнее доходов, разница между доходами и расходами сокращается, т.е. прибыль уменьшается (см. рис. 2.4). В определенный момент при дальнейшем снижении объемов производства доходов может хватить только на покрытие затрат, т.е. они окажутся равными расходам:

$$D = E_0 = E_v + E_c.$$

Это означает, что прибыль будет равна нулю:

$$D = E_0 = E_v + E_c + \text{Прибыль } 0.$$

В рассматриваемом примере доходы равны общей сумме затрат при объеме производства, равном 200 единиц (см. табл. 2.4):

$$900 = 900 = 400 + 500 + 0.$$

*Объем работ, при котором доходы равны расходам, называется пороговым объемом, точкой равновесия, точкой риска*, так как при дальнейшем снижении объемов работ расходы превышают доходы и производство становится убыточным. В приведенном примере (см. рис. 2.4, табл. 2.4) пороговый объем  $V^*$ , при котором прибыль равна нулю и доходы равны расходам, составляет 200 единиц, а пороговый доход  $D^*$  равен 900 руб.

При дальнейшем снижении объемов производства доходы окажутся ниже расходов, и производство станет убыточным. Так, в нашем примере при объеме производства ниже 200 единиц, в частности при  $V=100$  единицам, убыток составляет 250 руб.

При управлении производством менеджеры и руководители постоянно следят за уровнем доходов, переменных, постоянных и общих затрат, их разницей, чтобы вовремя проследить, когда производство становится убыточным. На основании информации о зависящих и независящих расходах, зная цены на рынке, рассчитав ожидаемые доходы при планируемом объеме работ и исключив из них постоянные затраты, обязательные к покрытию, можно проанализировать, хватит ли организации средств на покрытие текущих переменных затрат. Руководители и менеджеры определяют, достаточно ли средств на планируемый объем производства: на выплату заработной платы, приобретение материалов, обновление средств труда; получит ли организация прибыль или необходимо снизить себестоимость за счет сокращения затрат на оплату труда, материалов, или надо свертывать производство, либо брать кредиты.

При планировании затрат может возникнуть необходимость в рассмотрении и сравнении нескольких возможных альтернативных вариантов решения поставленной задачи, из результатов которых принимается управленческое решение. Например, при планировании расходов в связи с изменением объемов работ, или внедрением новых технологий, или использованием новых материалов. В этом случае сравнению для планирования и принятия решения подлежат только те затраты, которые изменяются от анализируемого фактора — объема работ, новых технологий, использования новых материалов и т.д. Те же затраты, которые от этих факторов не зависят, не изменяются и остаются постоянными при любых объемах производства, технологиях, материалах, сравнению не подлежат и в расчет не принимаются. Соответственно в управ-

ленческом учете такие затраты классифицируют как не принимаемые в расчет.

Затраты, которые при выборе из возможных альтернативных вариантов изменяются в зависимости от принятого управленческого решения и подлежат сравнению, называют *затратами, принимаемыми в расчет, релевантными*.

При планировании расширения производства, выпуска дополнительного объема продукции или выполнения работ, услуг, а соответственно и роста объемов продаж возникают дополнительные затраты. Их называют *приростными (инкрементными)*.

При этом увеличение объема производства оправдано, если выручка от увеличения продаж будет расти быстрее прироста затрат и даст прибыль. Именно поэтому при планировании объемов производства важно наряду с ожидаемым ростом доходов отслеживать рост расходов. В этой связи при планировании увеличения объемов производства во избежание опережения роста расходов роста доходов наряду с приростными инкрементными расходами рассчитывают предельные расходы и предельные доходы.

*Предельные расходы и предельные доходы* — это приростные расходы и приростные доходы на единицу продукции, при которых приростные расходы не превышают приростные доходы.

Например, если по плановым расчетам в связи с ростом производства на 300 тыс. штук изделий при неизменности продажной цены и прочих условий расходы вырастут на 12 000 тыс. руб., а выручка на 30 000 тыс. руб., то предельные затраты на единицу продукции должны составить 40 руб.:

$$12\ 000\ 000 : 300\ 000 = 40 \text{ руб.},$$

а предельные доходы на единицу проданной продукции — 100 руб.:

$$30\ 000\ 000 : 300\ 000 = 100 \text{ руб.}$$

В противном случае объем продаж при прочих равных условиях может быть потерян и организация теряет конкурентоспособность.

#### ***2.2.4. Классификация затрат для целей их контроля и регулирования***

Для целей контроля и регулирования затрат их учет ведется с классификацией (рис. 2.5):

— по носителям затрат;

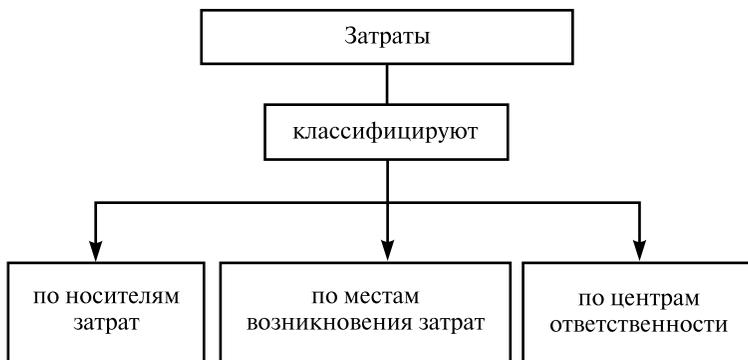


Рис. 2.5. Классификация затрат для целей их контроля и регулирования

- местам их возникновения;
- центрам ответственности.

Под *носителем затрат* понимают конкретный вид продукции, работ, услуг, с которыми связано их производство. В качестве носителей затрат могут выступать определенный вид продукции, отдельная операция, вид работ или услуг. Например, в пекарне под носителями затрат понимают определенный вид хлебобулочных изделий: батон нарезной, булка калорийная. В локомотивном депо носителями затрат являются операции, определенный вид работ или объект затрат. Например, «Работа тепловозов в грузовом движении», «Экипировка маневровых локомотивов», «Амортизация маневровых тепловозов».

Под *местом возникновения затрат* понимают рабочее место, структурное подразделение и т.п., в котором возникают затраты. Это могут быть бригада, околоток, цех (эксплуатации, ремонта), структурные единицы (локомотивное депо, дистанция пути, дистанция сигнализации и связи, механизированная погрузо-разгрузочная дистанция) и т.п.

Под *центром ответственности* понимают конкретное должностное лицо, на которое возложена ответственность за затраты, либо место возникновения затрат (цех, бригада, околоток, структурная единица и т.п.).

Наличие данных в указанных разрезах позволяет контролировать и регулировать затраты непосредственно по видам продукции, работ, услуг (носителям затрат) на местах их возникновения,

воздействовать на них через центры ответственности посредством стимулирования и наказания лиц, отвечающих за них, сравнивать затраты на различные виды продукции, работ, услуг по различным местам возникновения.

### ***2.2.5. Классификация расходов и доходов для целей управленческого учета на железнодорожном транспорте***

Переход страны к рыночной экономике поставил перед железнодорожным транспортом задачи по обеспечению самофинансирования отрасли, ее демонополизации, призванной повысить ее конкурентоспособность. Это потребовало реформирования железнодорожного транспорта путем его реструктуризации и создания новой системы управления хозяйственной деятельностью отрасли. Оно заключалось во внедрении новых принципов управления, основу осуществления которых составил бухгалтерский управленческий учет, назначение которого состоит в предоставлении в режиме реального времени в необходимых аналитических разрезах информации для контроля, анализа и принятия управленческих решений.

Для решения поставленных задач бухгалтерский управленческий учет должен быть организован так, чтобы учесть особенности хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта, специфику производственного процесса — процесса перевозок грузов и пассажиров. Эти особенности состоят:

- в массовом, поточном, непрерывном характере процесса перевозок;
- выполнении в определенной технологической последовательности множества операций для создания конечной продукции;
- осуществлении всех этих разных по содержанию операций различными специализированными структурными подразделениями соответствующей оснащенности;
- исполнении их на большой территории.

Все это создает особые сложности учета и калькулирования себестоимости конечной продукции транспорта — грузовых и пассажирских перевозок. Поэтому, прежде всего разрабатывается методика учета доходов и расходов для целей управленческого учета на железнодорожном транспорте в соответствии с вышеизложенными задачами и особенностями хозяйственной деятельности же-

лезных дорог. Основу этой методики составляет классификация (группировка) доходов и расходов с учетом структурных изменений в отрасли и в организации железнодорожных перевозок, согласно которым должен быть организован учет доходов и расходов. Организация планирования, учета и контроля затрат в ОАО «РЖД» осуществляется по единой системе управленческого учета доходов, расходов и финансовых результатов согласно утвержденному Правительством РФ порядку ведения раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ ОАО «РЖД». Порядок ведения раздельного учета доходов и расходов осуществляется на основе Номенклатуры доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД», методики распределения расходов от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД», методики распределения доходов, расходов от перевозок по тарифным составляющим ОАО «РЖД», методики распределения доходов, расходов в регулируемом (естественно-монопольном) и нерегулируемом (конкурентном) секторах по осуществлению пассажирских перевозок в дальнем следовании ОАО «РЖД», методики распределения доходов, расходов при осуществлении пассажирских перевозок в пригородном сообщении по субъектам РФ ОАО «РЖД». Данные документы позволяют обеспечивать управленческий аппарат компании, филиалов и структурных подразделений информацией о структуре доходов, расходов и финансовых результатах по носителям затрат, местам возникновения затрат и центрам ответственности.

В основу организации учета доходов и расходов, их классификации заложена методика функционально-стоимостного анализа. Она предусматривает учет доходов и расходов на каждую отдельную операцию-функцию, выступающую носителем затрат, выполняемую специальными структурными подразделениями, специализирующимися на их исполнении (локомотивными депо, дистанциями пути, сигнализации и связи и т.п.), и отражаемую на соответствующих статьях доходов и расходов Номенклатуры доходов и расходов видам деятельности ОАО «РЖД».

Статьи доходов и расходов объединяют доходы и расходы по целевому назначению: по видам работ, операций (функциям) или по видам обслуживания технических средств (ресурсов), являющихся носителями расходов, от которых получают доход.

Уже сами названия статей раскрывают направление доходов и расходов, т.е. показывают, от выполнения какой операции получили доходы или от чего понесли затраты. Например, доходы получены по статье доходов «Перевозки грузов в вагонах общего парка ОАО «РЖД» во внутригосударственном сообщении», по статье доходов «Использование инфраструктуры ОАО «РЖД» при пробеге отдельных собственных (арендованных) локомотивов, поездных формирований, состоящих из собственных (арендованных) локомотивов и вагонов при осуществлении грузовых перевозок во внутригосударственном сообщении», по статье доходов «Доход от реализации контейнеров», или понесли расходы по статье затрат «Прием к отправлению и выдача грузов», по статье затрат «Содержание весов и весовых приборов», по статье затрат «Содержание искусственных сооружений», по статье затрат «Работа по снего-, водо-, песко- борьбе». Суммируя эти доходы и соответственно затраты по статьям расходов в структурных подразделениях, территориальных и функциональных филиалах, Обществу в целом, определяют доходы и расходы Общества, его функциональных подразделений — дочерних и зависимых обществ, и калькулируют себестоимость единицы продукции железнодорожного транспорта по грузовым и пассажирским перевозкам дальнего следования и в пригородном сообщении (10 т-км, 10 пасс-км), а также продукции, работ и услуг, выполняемых в его функциональных подразделениях.

Перечень статей, на которых отражают доходы от каждого вида работ и услуг, и статей расходов, на которых показывают затраты по каждой операции-функции или обслуживаемому объекту, приведен в Номенклатуре доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД».

Но Номенклатура доходов и расходов это не просто перечень статей доходов и расходов. Она является документом, использование которого позволяет обеспечивать единый подход к формированию информации для целей планирования, учета и контроля доходов и расходов и тем самым получать единообразное определение состава доходов и расходов, включаемых в себестоимость работ и формирующих финансовый результат.

В основе построения Номенклатуры доходов и расходов лежит научно обоснованная классификация доходов и расходов, в которой отражены особенности технологических процессов, имеющих место на железнодорожном транспорте.

Номенклатура доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД» — это перечень сгруппированных по определенным признакам статей доходов и расходов, которые образуются при выполнении операций, обеспечивающих процесс перевозок и их продажу.

В Номенклатуре доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД» прежде всего приведен перечень видов деятельности, исполняемых в ОАО «РЖД», и раскрыто содержание каждого вида деятельности.

Вид деятельности — это совокупность однородных услуг, предоставляемых клиентам ОАО «РЖД»:

- грузоотправителям;
- пассажирам;
- перевозчикам-операторам, имеющим свой подвижной состав (вагоны);
- перевозчикам-операторам, имеющим свой подвижной состав (вагоны) и локомотивы и т.п.

К таким видам деятельности в ОАО «РЖД» относятся:

- грузовые перевозки;
- предоставление услуг инфраструктуры;
- предоставление услуг локомотивной тяги;
- пассажирские перевозки в дальнем следовании;
- пассажирские перевозки в пригородном сообщении;
- ремонт подвижного состава;
- строительство объектов инфраструктуры;
- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- предоставление услуг социальной сферы;
- прочие виды деятельности.

*Грузовые перевозки* — это вид деятельности по оказанию услуг, связанных с перевозкой грузов грузоотправителя грузополучателю (клиента) из пункта отправления в пункт назначения, или от иного перевозчика — с другого вида транспорта, иностранной или частной железнодорожной компании, другому перевозчику согласно договору на перевозку. При этом не имеет значения, кому принадлежит подвижной состав, в котором осуществляется перевозка (в собственном (арендованном) подвижном составе, или в приватном парке, или в парке вагонов компании-оператора).

*Предоставление услуг инфраструктуры* — это вид деятельности по предоставлению услуг для использования инфраструктуры ОАО «РЖД», т.е. по использованию пути, средств СЦБ и связи, линий электропередач на основании заключенного договора при осуществлении перевозок грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа, почты и иных услуг, связанных с перевозками в подвижном составе, принадлежащем сторонним перевозчикам или ОАО «РЖД».

*Предоставление услуг локомотивной тяги* — это вид деятельности по оказанию услуги согласно договорам по предоставлению локомотивов ОАО «РЖД» для осуществления перевозок подвижным составом клиентов по железным дорогам ОАО «РЖД» и для работы на инфраструктуре прочих владельцев, т.е. на путях не общего пользования, на подъездных путях и т. п. как в поездной работе, так и на маневровой работе по формированию поездов и по подаче, уборке вагонов с грузового двора, подъездных путей грузовладельцев и т.п.

*Пассажирские перевозки в дальнем следовании* — это вид деятельности по оказанию услуг, связанных с перевозкой пассажиров, ручной клади, доставкой багажа, грузобагажа и почты по железным дорогам ОАО «РЖД» (в соответствии с договором на перевозку) независимо от принадлежности подвижного состава.

*Пассажирские перевозки в пригородном сообщении* — это вид деятельности по оказанию услуг, связанных с перевозкой пассажиров и багажа в пригородном сообщении на основании договоров на перевозку независимо от принадлежности подвижного состава.

*Ремонт подвижного состава* — это вид деятельности по предоставлению услуг в соответствии с договорами сторонним организациям на техническое обслуживание пассажирских вагонов и локомотивов клиентов или на текущий (с отцепкой), деповской и капитальный ремонты подвижного состава клиентов (собственного парка или арендованного ими): локомотивов клиентов, мотор-вагонного подвижного состава, автотрис, вагонов пассажирских, багажных, почтовых, грузовых, контейнеров, прочих видов подвижного состава, а также отдельных элементов оборудования и агрегатов подвижного состава клиентов.

*Строительство объектов инфраструктуры* — это вид деятельности по предоставлению совокупности услуг, оказываемых ОАО «РЖД» клиентам по договорам строительного подряда на новое строитель-

ство, реконструкцию объектов инфраструктуры, выполнение монтажных и пусконаладочных работ, связанных со строительством объекта инфраструктуры железнодорожного транспорта, капитальным и текущим ремонтом зданий и сооружений, относящихся к инфраструктуре железнодорожного транспорта.

*Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы* — это вид деятельности по оказанию ОАО «РЖД» услуг клиентам по договорам на выполнение научно-исследовательских работ или опытно-конструкторских и технологических работ, согласно которым ОАО «РЖД» как исполнитель обязуется разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него и новую технологию.

*Предоставление услуг социальной сферы* — это вид деятельности по предоставлению ОАО «РЖД» клиентам (юридическим и физическим лицам) по договорам услуг на содержание, техническое обслуживание, тепло- и энергообеспечение и ремонт объектов жилищно-коммунального хозяйства, оздоровительного и культурного назначения. Кроме того, в этот вид деятельности входит предоставление услуг на сторону санаториям, профилакториям, детским лагерям отдыха, турбазам, домам культуры, спортивным клубам, входящим в состав ОАО «РЖД».

*Прочие виды деятельности* — это вид деятельности по предоставлению ОАО «РЖД» клиентам (физическим и юридическим лицам) прочих работ, услуг и продажа продукции, не относящихся к перечисленным выше видам деятельности.

Для первых девяти видов деятельности применяется функциональный подход к разделению (группировке) видов деятельности на подгруппы, а для прочих видов деятельности в качестве подгрупп выступают отраслевые хозяйства.

Классификация доходов и расходов в Номенклатуре доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД» представлена отдельно в отдельных классификаторах: в Классификаторе доходов и в Классификаторе расходов, разработанных согласно Программе структурной реформы и Постановлению Правительства от 29.12.2004 г. № 871 «О формировании отчетности открытого акционерного общества».

Группировка статей доходов представлена в Классификаторе доходов, который представляет собой перечень статей доходов с рас-

пределением на определенные группы, по форме — таблицу, которая состоит из трех (для перевозочной деятельности — четырех) граф, в которых указаны: код статьи доходов; наименование статьи доходов, подраздел; документ, регулирующий ценообразование по данному виду продукции, работ, услуг; тарифная составляющая (вагонная, инфраструктурная (без вокзальной составляющей), локомотивная, вокзальная).

В табл. 2.5. приведен фрагмент Классификатора доходов.

*Таблица 2.5*

## **ПЕРЕЧЕНЬ СТАТЕЙ КЛАССИФИКАТОРА ДОХОДОВ**

### **1. Доходы от обычных видов деятельности**

#### **1.1. Грузовые перевозки**

##### *1.1.1. Грузовые перевозки во внутригосударственном сообщении*

№ статьи	Подраздел, наименование статьи	Документ, регулирующий ценообразование	Тарифная составляющая
01000	Перевозки грузов в вагонах общего парка во внутригосударственном сообщении	Прейскурант № 10-01	1, 2, 3
01004	Перевозки грузов в собственных (арендованных) вагонах во внутригосударственном сообщении	Раздел 2 Прейскурант № 10-01	2, 3

В первой графе таблицы Классификатора доходов проставляется номер статьи доходов. Их перечень приводится в таблице Классификатора доходов. Каждой статье доходов присвоен определенный номер — код для кодирования вида доходов в первичных документах, оформляющих выполнение работ, услуг. Номер кода пятизначный. Первые два знака номера статьи доходов соответствуют коду вида деятельности, следующие три знака означают порядковый номер статьи доходов для данного вида деятельности. Например, статья «Перевозка грузов в собственных (арендованных) вагонах во внутригосударственном сообщении» имеет номер 01004. Это означает, что по данной статье доходов учитывают доходы от вида деятельности 01 «Грузовые перевозки», ее очередной номер — 004. Статья «Предоставление магистральных локомотивов ОАО «РЖД» сторонним перевозчикам для работы на ин-

фраструктуре ОАО «РЖД» имеет номер 03452. Это означает, что по данной статье доходов учитывают доходы от вида деятельности 03 «Предоставление услуг локомотивной тяги» и ее очередной номер — 452.

Во второй графе Классификатора доходов по каждой статье доходов приводится ее название и подраздел.

В третьей графе Классификатора доходов по каждой статье доходов указан документ, регулирующий ценообразование по данному виду продукции, работ и услуг (прейскурант цен).

В четвертой графе Классификатора доходов по видам деятельности, составляющим перевозочную деятельность («Грузовые перевозки», «Пассажирские перевозки в дальнем следовании», «Пассажирские перевозки в пригородном сообщении»), или деятельности, связанной с перевозками («Предоставление услуг инфраструктуры», «Предоставление услуг локомотивной тяги»), для каждой статьи доходов указывается код тарифных составляющих.

Доходы в Классификаторе доходов распределяются по видам доходов, видам деятельности и подгруппам для видов деятельности, связанных с перевозками (по функциональному признаку (виду операции), исполнителям услуг, принадлежности средств и т.д.).

В основу этой классификации положено разграничение доходов по характеру их возникновения, а также по условиям осуществления и направлениям деятельности организации.

По видам доходов в соответствии с национальным стандартом ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходы ОАО «РЖД» подразделяются:

- на доходы по обычным видам деятельности;
- прочие доходы.

Доходы по обычным видам деятельности составляет выручка от продажи произведенной продукции и товаров, а также поступления от выполнения работ и услуг, которые имеют регулярный характер и приносят регулярный доход.

В ОАО «РЖД» доходами по обычным видам деятельности являются доходы:

- по грузовым перевозкам;
- пассажирским перевозкам в дальнем следовании;
- пассажирским перевозкам в пригородном сообщении;
- от предоставления услуг инфраструктуры;

- предоставления услуг локомотивной тяги;
- ремонта подвижного состава;
- строительства объектов инфраструктуры;
- научно-исследовательской и опытно-конструкторской работы;
- предоставления услуг социальной сферы;
- прочей деятельности (доставка билетов пассажирам, услуги носильщиков (плата), взвешивание ручной клади, предоставление услуг комнат отдыха, комнат матери и ребенка, заполнение накладной за грузоотправителя и собственника подвижного состава, сортировка грузов, упаковка, увязка, обшивка грузов, розыск вагона, контейнера, предоставление услуг по техническому обслуживанию и ремонту средств автоматики и телемеханики, услуги телеграфной связи, услуги присоединения сетей электросвязи, услуги по эксплуатации программного обеспечения, передача электроэнергии сторонним потребителям, изготовление по договорам запчастей на продажу, приобретения для последующей продажи товаров, общественное питание, проектные и изыскательские работы для клиентов, сдача во временное пользование своих активов по договору аренды и т.п.).

Доходы по прочим видам деятельности учитывают по отраслевым хозяйствам — локомотивному, путевому и проч.

Прочие доходы составляют все прочие поступления выручки, отличные от доходов по обычным видам деятельности и имеющие нерегулярный характер.

Прочими доходами являются:

- поступления от предоставления за плату прав на нематериальные активы (патенты на изобретения, промышленные образцы, деловую репутацию фирмы и прочие виды результатов интеллектуальной деятельности);
- поступления от участия в уставном капитале других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная от совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме инвалюты), продукции и товаров;
- проценты, полученные за предоставление в займ денежных средств;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие активы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (крушения поезда, пожара, землетрясения и т.п.);
- прочие доходы.

Как отмечалось выше, помимо классификации по видам деятельности доходы распределены еще на подразделы. Для первых девяти видов деятельности применяется функциональный подход к разделению (группировке) видов деятельности на подгруппы, а для прочих видов деятельности в качестве подгрупп выступают отраслевые хозяйства.

Подразделение доходов разных видов обычной деятельности на подразделы по функциональному принципу предусматривает их группировку по видам работ, услуг, от выполнения которых они получены, различающихся целями, исполнителями, принадлежностью средств и т.п. Так, статьи доходов по виду деятельности «Грузовые перевозки» подразделяются по функциональному принципу на подгруппы по видам сообщения:

- внутригосударственные;
- экспортно-импортные;
- транзитные.

Статьи доходов по виду деятельности «Предоставление услуг инфраструктуры» подразделяются на доходы от предоставления перевозчикам доступа к объектам инфраструктуры и их использования для осуществления грузовых перевозок, пассажирских перевозок в дальнем следовании, в пригородном сообщении; при пробеге отдельных локомотивов специальных передвижных формирований. Это отражается соответственно на статьях доходов.

В отдельную подгруппу выделены статьи доходов от предоставления перевозчикам доступа к объектам инфраструктуры и их ис-

пользования при пробеге отдельных локомотивов и специальных передвижных формирований, которые собирают на соответствующих статьях доходов.

Статьи доходов по виду деятельности «Предоставление услуг локомотивной тяги» распределяются на группы статей доходов при перевозке грузов по железнодорожным путям ОАО «РЖД» и на железнодорожных путях прочих владельцев.

Статьи доходов по виду деятельности «Ремонт подвижного состава» разгруппированы на подгруппы по видам ремонтируемого подвижного состава: грузовых вагонов клиентов, контейнеров клиентов, электровозов клиентов, тепловозов клиентов и т.п.

Выделение в отдельные подгруппы — подразделы статей доходов от отдельных операций по перевозкам и связанных с ними услуг, составляющих определенный вид деятельности, обусловлено тем, что в условиях реструктуризации, демонополизации отрасли отдельные виды деятельности, операции могут выполняться как ОАО «РЖД», так и другими компаниями-перевозчиками. Для реализации требования обеспечения финансовой прозрачности хозяйственной деятельности ОАО «РЖД», в целях обеспечения возможности проследить, за выполнение каких операций получены доходы от перевозок, кто исполнитель этих операций, чьими средствами осуществлены перевозки, информация о доходах и расходах Общества разрабатывается на основе раздельного учета доходов и расходов как по видам деятельности, видам работ, услуг, так и по исполнителям операций перевозочного процесса, несущих расходы на эти операции и получающих за них доходы, а соответственно и по принадлежности перевозочных средств.

Для осуществления процесса перевозок необходимо выполнить начально-конечные операции по погрузке-выгрузке грузов, подаче, уборке вагонов с грузового двора, движущие операции по формированию и отправлению поездов, операции по содержанию, ремонту и восстановлению (амортизации) вагонов, операции по содержанию, ремонту и восстановлению (амортизации) парка локомотивов, операции по содержанию и обслуживанию объектов инфраструктуры — верхнего строения пути, земляного полотна, линий электропередач, средств сигнализации связи, вокзалов и т.п. В целях демонополизации отрасли, развития конкуренции часть из этих операций перевозочного процесса сегодня может выполняться

не только ОАО «РЖД», но и другими компаниями — компаниями-операторами, владеющими частным парком вагонов, компаниями-перевозчиками, владеющими собственным парком вагонов и локомотивов. Причем, если ОАО «РЖД» выполняет все операции по перевозкам, то другие компании — только некоторые из них. Так, компании-операторы частного парка вагонов выполняют операции, несут по ним затраты и получают доходы от клиентов только по содержанию, ремонту, восстановлению (амортизации) парка вагонов, находящихся в их собственности, а за осуществление начально-конечных, движущих операций, операций по услугам локомотивов и услугам инфраструктуры платят ОАО «РЖД». В свою очередь и компании-перевозчики, имеющие собственный парк вагонов и локомотивов, выполняют операции только по содержанию, ремонту, восстановлению (амортизации) парка вагонов, находящихся в их распоряжении, и по оказанию услуг локомотивами, а за исполнение начально-конечных, движущих операций, услуги инфраструктуры платят ОАО «РЖД». Поэтому в новой системе тарифов, введенной согласно структурной реформе на железнодорожном транспорте, для обеспечения возможности оплаты отдельных операций, которые выполняют компании-перевозчики, а также в целях регулирования и контроля за обеспечением недискриминационного доступа к инфраструктуре железнодорожного транспорта общего пользования, в целях развития конкуренции предусматривается наряду с указанием вида деятельности, вида работ, услуг устанавливать отдельные тарифы (плату) за пользование вагонным парком, услуги инфраструктуры и услуги локомотивной тяги, которые выступают в форме тарифной составляющей в общем тарифе — плате за перевозку.

Тарифная составляющая — это отдельный тариф за пользование вагонным парком, услугами инфраструктуры и локомотивной тяги, принадлежащих ОАО «РЖД» (находящихся на ее балансе). В зависимости от того, какие операции перевозочного процесса подлежат выполнению, ОАО «РЖД» получает соответствующую плату (доход) согласно установленному тарифу.

*Тарифная составляющая* — это плата (доход) за выполнение определенной операции, обеспечивающей осуществление того или иного вида перевозочной деятельности, или вида деятельности, связанного с процессом перевозок.

Если ОАО «РЖД» выполняет все операции, связанные с перевозками: по содержанию вагонного парка, объектов инфраструктуры, по содержанию, ремонту и эксплуатации локомотивов, то в тариф включаются все тарифные составляющие: вагонная, инфраструктурная, локомотивная.

Если перевозки осуществляются в приватном парке вагонов компании-оператора, то в тариф за перевозку ОАО «РЖД» вагонная составляющая не включается, а плата за перевозку взимается только за начально-конечные погрузо-разгрузочные операции и связанные с ними движенические операции, услуги локомотивной тяги и услуги инфраструктуры.

Если перевозки осуществляются в парке вагонов, принадлежащем компаниям-перевозчикам и их же парком локомотивов, то в тариф за перевозку ОАО «РЖД» вагонная и локомотивная составляющие не включаются, а плата за перевозку взимается только за начально-конечные погрузо-разгрузочные операции и связанные с ними движенические операции, а также услуги инфраструктуры.

Тарифные составляющие, их коды для каждой статьи доходов по перевозочным операциям указываются в Классификаторе доходов в соответствии с теми операциями, которые должны быть выполнены для их осуществления. Так например, для перевозки грузов в вагонах общего парка во внутригосударственном сообщении (статья 01000) необходимо оплатить вагонный парк по тарифу, который должен покрыть затраты на обслуживание и ремонт вагонов, их амортизацию, общепроизводственные и общехозяйственные расходы подразделений, обеспечивающих эксплуатацию вагонов. Эти расходы составляют основу вагонной тарифной составляющей — 01.

Также при перевозке грузов в вагонах общего парка ОАО «РЖД» учитываются затраты по содержанию, текущему и капитальному ремонтам объектов инфраструктуры: пути, средств связи и постоянных устройств, линий электропередач, мостов, зданий и сооружений и проч. Эти затраты составляют инфраструктурную тарифную составляющую — 02.

Кроме того, для перевозки грузов в вагонах общего парка требуется учесть затраты на работу локомотивов при осуществлении перевозок, на их экипировку, техобслуживание, ремонт, амортизацию, общепроизводственные и общехозяйственные расходы подраз-

делений, обеспечивающих эксплуатацию локомотивов. Эти расходы составляют локомотивную тарифную составляющую — 03.

Таким образом, при учете доходов от перевозки грузов в вагонах общего парка ОАО «РЖД» во внутригосударственном сообщении по статье доходов 01000 учитываются при формировании тарифа за эти перевозки все три указанные составляющие, подлежащие покрытию — вагонная 01, инфраструктурная 02, и локомотивная 03.

В то же время, как уже отмечалось, по статье доходов 01004 «Перевозки грузов в собственных (арендованных) вагонах во внутригосударственном сообщении» в тариф за перевозку вагонная составляющая включаться не будет, поскольку перевозка производится в собственных (арендованных) вагонах и плата за их содержание, ремонт и амортизацию взиматься не должна. В тариф за этот вид услуг по статье дохода 01004 включаются только локомотивная 03 и инфраструктурная 02 тарифные составляющие.

Таким образом, в структуре доходов и расходов по перевозкам, предоставляемым клиентам, выделяют составляющие доходов и расходов, полученные за соответствующую часть работ и затрат по обслуживанию и подготовке к перевозкам подвижного состава, предоставлению услуг инфраструктуры (в том числе вокзалов), предоставлению услуг локомотивной тяги, ремонту подвижного состава, обслуживанию клиентов и прочим видам работ, относимых на себестоимость перевозок и оплачиваемых за определенную плату — отдельный тариф.

Выделяются три вида составляющих в доходах от перевозочной деятельности: вагонная, локомотивная, инфраструктурная (в том числе вокзальная).

Сумма вагонных составляющих в провозных платах, рассчитанных по тарифам, и вагонных составляющих в дополнительных доходах и сборах представляет *вагонную составляющую в доходах от перевозок*.

Сумма доходов по вагонным составляющим тарифов на грузовые и пассажирские перевозки и дополнительных доходов от грузовых и пассажирских перевозок представляет собой вагонную составляющую в доходах ОАО «РЖД» от перевозок.

*Вагонная составляющая в тарифах ОАО «РЖД» на грузовые перевозки* — это плата за предоставление вагонов и контейнеров общего

парка для осуществления этих перевозок. Она включает плату за начально-конечные погрузо-разгрузочные операции, за движенические операции по уборке, подаче вагонов под погрузку, выгрузку и движенические операции по формированию, отправлению и приему поездов. При осуществлении грузовых перевозок в собственном (арендованном) подвижном составе клиентов вагонная составляющая в тариф не включается.

*Вагонная составляющая в тарифах ОАО «РЖД» для пассажирских перевозок* — это плата за плацкарт.

Сумма локомотивных составляющих в провозных платах, рассчитанных по тарифам, и локомотивных составляющих в дополнительных доходах, рассчитываемых исходя из ставок дополнительных сборов, представляет *локомотивную составляющую в доходах от перевозок*.

Сумма доходов по локомотивным составляющим тарифов на грузовые и пассажирские перевозки и дополнительных доходов от грузовых и пассажирских перевозок представляет собой *локомотивную составляющую в доходах ОАО «РЖД» от перевозок*.

*Локомотивная составляющая в тарифах ОАО «РЖД» на перевозки* представляет собой плату за работу локомотивов ОАО «РЖД» при осуществлении перевозок силами ОАО «РЖД» и включает плату за начально-конечные и движенические операции.

Сумма инфраструктурных составляющих в провозных платах, рассчитанных по тарифам, и инфраструктурных составляющих в дополнительных доходах, рассчитываемых исходя из ставок дополнительных сборов, представляет *инфраструктурную составляющую в доходах от перевозок*.

Сумма доходов по инфраструктурным составляющим тарифов на грузовые и пассажирские перевозки и дополнительных доходов от грузовых и пассажирских перевозок представляет собой *инфраструктурную составляющую в доходах ОАО «РЖД» от перевозок*.

*Инфраструктурная составляющая в тарифах ОАО «РЖД» на перевозки* представляет собой плату за предоставление доступа к инфраструктуре ОАО «РЖД».

В табл. 2.6 приведены виды услуг, предоставляемых ОАО «РЖД» по тарифным составляющим.

Группировка статей расходов представлена в Классификаторе расходов.

Таблица 2.6

## Виды услуг, предоставляемых ОАО «РЖД» по тарифным составляющим

Клиент	Вид услуг	Операции	Доходная составляющая
1	2	3	4
Грузоотправитель	Грузовые перевозки		Вагонная Локомотивная Инфраструктурная
	внутригосударственные перевозки	Прием, погрузка отправление грузов, перевозка грузов, выдача грузов	
	с других видов транспорта (авто, авиа, морской, речной)	Перегрузка грузов, отправление, перевозка, выдача грузов	
	международные (ввоз, вывоз, транзит)	Перестановка вагонов Отправление Перевозка грузов Перестановка вагонов или выдача грузов	
Компания-оператор (имеющая свой вагон)	Услуги локомотивной тяги		Локомотивная Инфраструктурная
	внутригосударственные перевозки	Отправление вагонов-поездов Перевозка грузов	
	с других видов транспорта	Отправление вагонов-поездов Перевозка грузов Перестановка вагонов	
	международные перевозки	Отправление вагонов-поездов Перевозка грузов Перестановка вагонов	
Компания-оператор, имеющая свой вагон, локомотив	Услуги инфраструктуры	Содержание инфраструктуры — вокзалов, складов, станционных путей, магистральных путей, средств связи, средств электро-снабжения, ЛЭП	Инфраструктурная
	внутригосударственные перевозки		
	с других видов транспорта		
	международные перевозки		

1	2	3	4
Пассажиры	Пассажирские перевозки в дальнем следовании	Продажа билетов Прием-выдача багажа Перестановка вагонов с одной колеи на другую Обслуживание вагонов Экипировка вагонов Амортизация вагонов Снабжение постельным бельем	Вагонная Локомотивная Инфраструктурная
Пассажиры	Пассажирские перевозки в пригородном сообщении	Продажа билетов Обслуживание, экипировка МВС Амортизация, содержание инвентаря, оборудования	Вагонная Локомотивная Инфраструктурная

Классификатор расходов — это перечень статей расходов с определенной группировкой:

- по видам расходов;
- видам деятельности и укрупненным видам работ (УВР);
- роли затрат в производственном процессе;
- их экономическому назначению;
- способу включения в себестоимость;
- экономическому содержанию по статьям и элементам затрат.

Каждой статье расходов в Классификаторе расходов присвоен определенный номер — код для кодирования расходов в первичных документах, оформляющих выполнение работ, услуг. Первые два знака номера статьи расходов соответствуют коду вида деятельности, следующие три знака означают порядковый номер статьи расходов.

Для статей затрат в Классификаторе расходов указаны измерители работ, их обусловившие, которыми, соответственно, надо пользоваться при планировании, учете и анализе расходов. Так, например, по статье затрат «Прием к отправлению и выдача грузов» измерителем работ является одна грузовая отправка, а по статье

затрат «Содержание весов и весовых приборов» — одни весы. Расходы по статье «Содержанию искусственных сооружений» рассчитываются на один километр искусственных сооружений, а по статье затрат «Работа по снего-, водо-, песко- борьбе» — на один километр развернутой длины главных и станционных путей. В тех случаях, когда измерителями являются размеры постоянных устройств, рекомендуется величину измерителя принимать как средневзвешенную для моментного ряда на планируемый период, т.е. как 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.

К каждой статье расходов даются пояснения, где раскрывается содержание затрат, относящихся к данной статье. Например, по статье затрат «Прием к отправлению и выдача грузов» поясняется, что по этой статье учитываются затраты на оплату труда товарных кассиров, приемосдатчиков груза, операторов и других работников, занятых приемом и выдачей грузов; отчисления на социальные нужды, материалы для маркировки грузов и проч.; а по статье затрат «Содержание искусственных сооружений» учитываются затраты на оплату труда рабочих, включая надбавку к тарифным ставкам за разъездной характер работы бригадиров, включая освобожденных, занятых содержанием мостового полотна, пролетных строений, деревянных мостов, массивных опор конусов, регуляционных сооружений, тоннелей, подвижных опорных частей; рабочих по промеру русел рек, мотористов разводных мостов; отчисления на социальные нужды, материалы, топливо, электроэнергию для выполнения указанных работ; затраты по оплате счетов судоходного надзора за обслуживанием знаков под мостами.

В соответствии с национальным стандартом ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы ОАО «РЖД» подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

В основу этой группировки положено разграничение расходов, как и доходов, по характеру, причине их возникновения, условиям осуществления и направлениям деятельности организации.

*Расходы по обычным видам деятельности* — это расходы на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг и их продажу. В ОАО «РЖД» к расходам по обычным видам деятельности относятся:

— затраты по оказанию услуг и выполнению работ;

- по производству продукции и полуфабрикатов;
- предоставлению за плату пользования своих активов по договору аренды;

- стоимость товаров, приобретаемых для последующей продажи.

Прочие расходы составляют:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование, владение активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, за исключением тех из них, что являются предметом деятельности организации;

- расходы, связанные с продажей и прочим выбытием активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты);

- затраты по обслуживанию займов и кредитов;

- расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг;

- расходы на содержание законсервированных производственных мощностей;

- расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производств, не давших продукции;

- расходы на услуги банков;

- суммы налогов, не относящихся к обычным видам деятельности;

- курсовые разницы, возникшие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;

- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном периоде;

- суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истек срок давности;

- судебные расходы;

- расходы на спортивные, культурные мероприятия;

- чрезвычайные расходы и проч.

Расходы по обычным видам деятельности в Классификаторе расходов в зависимости от их отношения к технологическому (производственному) процессу, т.е. от экономического содержания, группируют на основные и накладные .

Основные расходы составляют затраты, непосредственно связанные с процессом перевозок, вызванные выполнением процесса перевозок, для осуществления которых было создано ОАО «РЖД».

Накладные расходы связаны с обслуживанием и управлением ОАО «РЖД».

В свою очередь основные расходы, связанные с перевозками, даются в Номенклатуре расходов с группировкой на основные специфические для каждого места возникновения затрат и основные общие для всех мест возникновения затрат и видов деятельности.

Основные специфические расходы — это расходы, обусловленные технологией перевозочного процесса на его определенном этапе.

Отдельные операции технологического процесса, виды работ выполняются специальными структурными подразделениями, такими, как локомотивные, вагонные депо, дистанции пути, дистанции электроснабжения, каждое из которых предназначено для выполнения определенных функций в обеспечении перевозочного процесса. Расходы структурных подразделений и объединяющих их хозяйств: пассажирского, грузовой и коммерческой работы, перевозок, локомотивного, вагонного, пути, гражданских сооружений, водоснабжения и водоотведения, сигнализации, централизации и блокировки, информатизации и связи, электрификации и электроснабжения являются специфическими, т.е. свойственными только для определенного хозяйства и его структурных подразделений, и не могут возникнуть в других хозяйствах. Например, затраты по статьям «Работа электровозов в грузовом движении», «Экипировка электровозов, работающих в грузовом движении» возникают только в локомотивном депо локомотивного хозяйства, а по статье «Продажа билетов на поезда дальнего следования во внутригосударственном сообщении» имеют место на вокзалах пассажирского хозяйства. Поэтому их называют основными специфическими расходами. Обычно они учитываются как прямые затраты по видам работ и местам их возникновения на счете 20 «Основное производство». Эти расходы, отражаемые на соответствующих статьях затрат Классификатора расходов, сгруппированы в десять подразделов, соответствующих числу видов деятельности (укрупненных работ), в разделе «Прямые расходы по видам работ и местам возникновения затрат».

Наряду со специфическими расходами, свойственными только определенным хозяйствам, которые обусловлены технологией выполняемых ими операций, в структурных подразделениях есть еще расходы, также связанные с процессом перевозок, но в отличие от

прямых специфических расходов имеющие место во всех подразделениях. Их называют основными общими расходами для всех мест возникновения затрат и видов работ.

Основные общие расходы — это расходы, связанные с обслуживанием и управлением производства. Они имеют место во всех структурных подразделениях.

Это общепроизводственные расходы и их учитывают на счете 25 «Общепроизводственные расходы» или счете 20 «Основное производство», если подразделение выполняет один вид обычной деятельности, например, только грузовые перевозки. Это расходы по обслуживанию и организации производства в структурных подразделениях (локомотивных, вагонных депо, дистанциях пути и т.п.). К ним относятся расходы по оплате труда производственного персонала за непроработанное время; отчисления в резерв на выплату вознаграждений по итогам года; на возмещение командировочных расходов и подъемных работников, не относящихся к аппарату управления; скидки со стоимости форменной одежды, выданной производственному персоналу; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования объектов природоохранного назначения; затраты на исследовательские и испытательные работы; затраты на содержание, капитальный ремонт и амортизацию оборудования, зданий, сооружений производственного назначения и автотранспорта. Поскольку эти расходы присутствуют во всех хозяйствах и являются для них общими, они выделены в Классификаторе расходов Номенклатуры доходов и расходов в отдельный раздел основных расходов обычной деятельности, общих для всех мест возникновения затрат и видов работ, содержащий определенные статьи затрат. По способу отнесения на себестоимость это обычно косвенные расходы.

Помимо основных расходов по обычной деятельности, непосредственно связанных с производственным, т.е. перевозочным процессом, в Классификаторе расходов Номенклатуры доходов и расходов выделяются расходы, связанные с обслуживанием и управлением ОАО «РЖД». Эти расходы являются общими для всех хозяйств и потому статьи затрат, на которых их собирают, выделяются в отдельный раздел Классификатора расходов — «Общехозяйственные расходы». Их учитывают на счете 26 «Общехозяйственные расходы» или на счете 20 «Основное производство», если подразделение выполняет один вид обычной деятельности. В свою очередь эти расходы под-

разделяются на общехозяйственные расходы без расходов на содержание аппарата управления и общехозяйственные расходы на содержание аппарата управления. Общехозяйственные расходы без содержания аппарата управления — это расходы по обслуживанию, текущему ремонту и амортизации зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения, амортизации нематериальных активов, по содержанию ведомственной, пожарной и сторожевой охраны, затраты на подготовку кадров и выплаты, связанные с ней, плата за пользование природными ресурсами, налог на землю, налоги и сборы, коммерческие расходы, затраты по оплате труда работников аппарата управления и прочие расходы. По способу включения в себестоимость это расходы косвенные.

Классификация расходов в ОАО «РЖД» приведена на рис. 2.6.

По экономическому содержанию затраты группируют по элементам затрат: на оплату труда, отчисления на соцобеспечение, материальные затраты, амортизация и прочие.

В зависимости от направления их использования расходы отражают на определенных статьях затрат — статьях-функциях и статьях-ресурсах, являющихся носителями затрат. По статьям-функциям собирают затраты на определенные операции — функции (ст. «Подготовка контейнеров к перевозкам»), а на статьях-ресурсах — затраты на объекты (ст. «Амортизация средств железнодорожной радиосвязи»).

Для обеспечения учета затрат по местам возникновения затрат статьи затрат группируются по структурным подразделениям.

Совокупность операций, которые надо выполнить структурному подразделению в соответствии с его назначением в перевозочном процессе для обеспечения того или иного вида деятельности называют укрупненным видом работ (УВР).

В Номенклатуре доходов и расходов укрупненный вид работ определяется как «группа статей, объединенных по функциональному признаку» [18, 26].

Например, в эксплуатационном локомотивном депо, которое оказывает услуги локомотивной тяги для грузовых перевозок, выполняют определенные операции, отражаемые на соответствующих статьях затрат, которые позволяют осуществлять грузовые перевозки. Это «Работа электровозов в грузовом движении», «Работа электровозов на маневрах в грузовом движении», «Экипировка

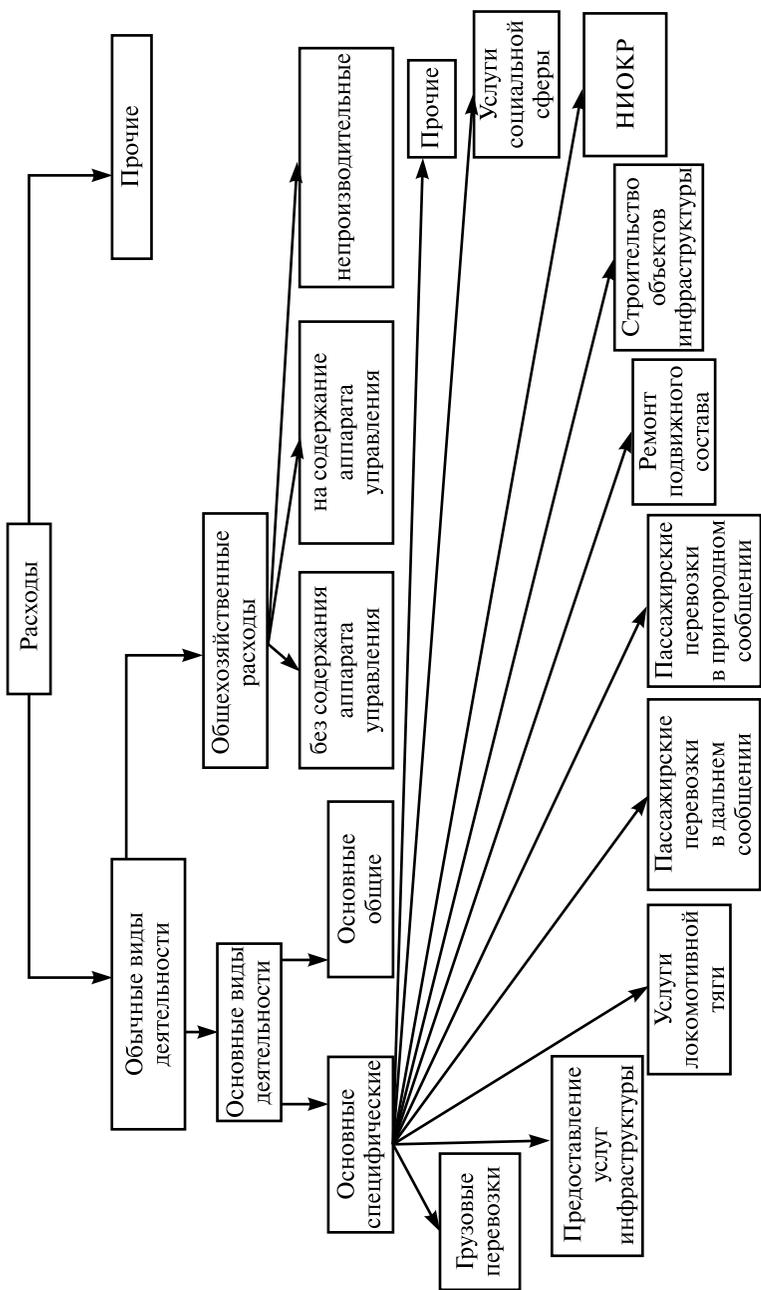


Рис. 2.6. Группировка затрат согласно Номенклатуре доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД»

электровозов, работающих в грузовом движении», «Амортизация электровозов, работающих в грузовом движении» и т.п. Все эти операции в депо выполняются для обеспечения вида деятельности «Грузовые перевозки» и составляют укрупненный вид работ «Оказание услуг по грузовым перевозкам».

Операции, выполняемые в локомотивном депо для обеспечения пассажирских перевозок, также отражают на соответствующих статьях затрат: «Работа электровозов в дальнем следовании», «Работа электровозов на маневрах в пассажирском движении», «Экипировка электровозов, работающих в дальнем следовании», «Амортизация электровозов, работающих в пассажирском движении» и т.п. Эти операции выполняются в локомотивном депо для обеспечения пассажирских перевозок в дальнем следовании, т.е. для осуществления вида деятельности «Пассажирские перевозки в дальнем следовании» и составляют укрупненный вид работ «Оказание услуг по пассажирским перевозкам в дальнем следовании».

Собрав затраты по каждому структурному подразделению с группировкой по укрупненным видам работ, т.е. по тем видам деятельности, для осуществления которых они выполнялись, получают затраты по видам деятельности, т.е. центрам ответственности, которыми являются дочерние общества, дирекции, отраслевые департаменты ОАО «РЖД», ответственные за исполнение этих видов деятельности.

Не все операции, выполняемые в структурных подразделениях, можно непосредственно по данным каждой статьи затрат на местах их возникновения отнести на тот или иной вид деятельности и включить в расходы на соответствующий укрупненный вид работ. Например, в локомотивном депо есть статья затрат «Амортизация маневровых электровозов». Ее могут применять, если маневровый электровоз используется для формирования как грузовых, так и пассажирских поездов дальнего следования. В этом случае затраты относят не на УВР «Оказание услуг по грузовым перевозкам» и УВР «Оказание услуг по пассажирским перевозкам в дальнем следовании», а на УВР «Локомотивная тяга», и передают в вышестоящую организацию — филиал, где распределяют расходы по этой УВР «Локомотивная тяга» по видам УВР «Оказание услуг по грузовым перевозкам» и «Оказание услуг по пассажирским перевозкам в дальнем следовании», т.е. по соответствующим видам деятельности propor-

ционально выбранной базе, если это не «Услуги, связанные с предоставлением локомотивов ОАО «РЖД» иным перевозчикам».

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы (если структурное подразделение выполняет один вид укрупненных работ) включаются полностью в затраты на этот УВР. Если же в подразделении выполняют несколько видов укрупненных работ, то общепроизводственные и общехозяйственные расходы относят на затраты укрупненного вида работ, для выполнения которого создано подразделение, где учитывались общепроизводственные и общехозяйственные расходы, а по окончании отчетного периода передаются в вышестоящее подразделение — филиал, дирекцию, где они распределяются на соответствующие виды деятельности.

В Классификаторе расходов Номенклатуры доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД» выделено десять укрупненных видов работ, аналогичных видам деятельности. Это:

– укрупненная работа «Оказание услуг по грузовым перевозкам», которая предусматривает обслуживание клиентов в части перевозок грузов, операции с грузами, подготовку и содержание грузовых вагонов и контейнеров;

– укрупненная работа «Содержание и эксплуатация инфраструктуры железнодорожного транспорта», которая включает работы по содержанию и эксплуатации инфраструктуры железнодорожного транспорта, т.е. по текущему содержанию и ремонту пути, средств сигнализации и связи, тяговых подстанций и линий электропередач, станционных путей и горочных устройств и т.п.;

– укрупненная работа «Локомотивная тяга», которая требует осуществления операций по содержанию, эксплуатации и ремонту локомотивов;

– укрупненная работа «Оказание услуг по пассажирским перевозкам в дальнем следовании», которая включает операции по обслуживанию пассажиров и перевозчиков в части пассажирских перевозок в дальнем следовании, содержание вагонов пассажирского парка в дальнем следовании;

– укрупненная работа «Оказание услуг по пассажирским перевозкам в пригородном сообщении», которая предусматривает выполнение операций по обслуживанию пассажиров и перевозчиков в части пассажирских перевозок в пригородном сообщении, по содержанию вагонов пассажирского парка в пригородном сообщении;

– укрупненная работа «Ремонт подвижного состава», которая предусматривает как ремонт собственного подвижного состава, так и подвижного состава клиентов согласно договорам, а также отдельных элементов оборудования и агрегатов подвижного состава;

– укрупненная работа «Строительство объектов инфраструктуры железнодорожного транспорта», которая включает работы по строительству, реконструкции объектов и связанных с ними услуг;

– укрупненная работа «Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы», которая включает выполнение услуг согласно договорам на эти работы;

– укрупненная работа «Содержание объектов социальной сферы», которая включает услуги по содержанию объектов ЖКХ, культурных и оздоровительных центров, выполняемые структурными подразделениями ОАО «РЖД» по договорам клиентов;

– укрупненная работа «Прочие виды работ», которая включает прочие виды работ, выполняемые структурными подразделениями ОАО «РЖД», не относящиеся к вышеперечисленным.

Следует иметь в виду, что себестоимость укрупненного вида работ формируют только те статьи затрат, на которых отражают операции, относящиеся к виду деятельности, для осуществления которого выполняется эта укрупненная работа в данном конкретном подразделении. В нашем примере это были операции по услугам локомотивной тяги для грузовых перевозок и для пассажирских перевозок в дальнем следовании, осуществляемых в нашем депо.

В то же время для осуществления такого вида деятельности как «Грузовые перевозки» требуется выполнение операций по четырем видам укрупненных работ: «Оказание услуг по грузовым перевозкам», «Содержание и эксплуатация инфраструктуры железнодорожного транспорта», «Локомотивная тяга», «Ремонт подвижного состава». При этом укрупненный вид работы «Оказание услуг по грузовым перевозкам» для выполнения вида деятельности «Грузовые перевозки» требует осуществления таких видов операций, отражаемых на соответствующих статьях затрат, как «Прием к отправлению и выдача грузов», «Содержание весов и весовых приборов», «Перегрузка грузов с одной колеи на другую», «Подготовка грузовых вагонов к перевозкам», «Подготовка контейнеров к перевозкам», «Проверка правильности погрузки и крепления грузов в проходящих поездах».

В то же время для определения затрат по укрупненному виду работ «Содержанию и эксплуатация инфраструктуры железнодо-

рожного транспорта» для вида деятельности «Грузовые перевозки» собирают затраты по выполнению только тех операций, которые обусловлены осуществлением грузовых перевозок, отражаемых на соответствующих статьях затрат: «Обслуживание зданий, сооружений и содержание оборудования и инвентаря хозяйства коммерческой работы в сфере грузовых перевозок», «Текущий ремонт зданий и сооружений хозяйств коммерческой работы в сфере грузовых перевозок», «Техническое обслуживание грузовых вагонов на станциях», «Прием и отправление поездов на грузовых и сортировочных станциях», «Текущее содержание пути и постоянных устройств» и т.п.

В свою очередь укрупненная работа «Локомотивная тяга» по виду деятельности «Грузовые перевозки» предусматривает выполнение только операций, связанных с грузовыми перевозками, затраты по которым находят отражение на статьях расходов по работе электровозов, тепловозов, паровозов в грузовом, хозяйственном движении, на маневрах, по их экипировке, амортизации. Все же виды аналогичных операций и статьи расходов по ним, связанные с пассажир-

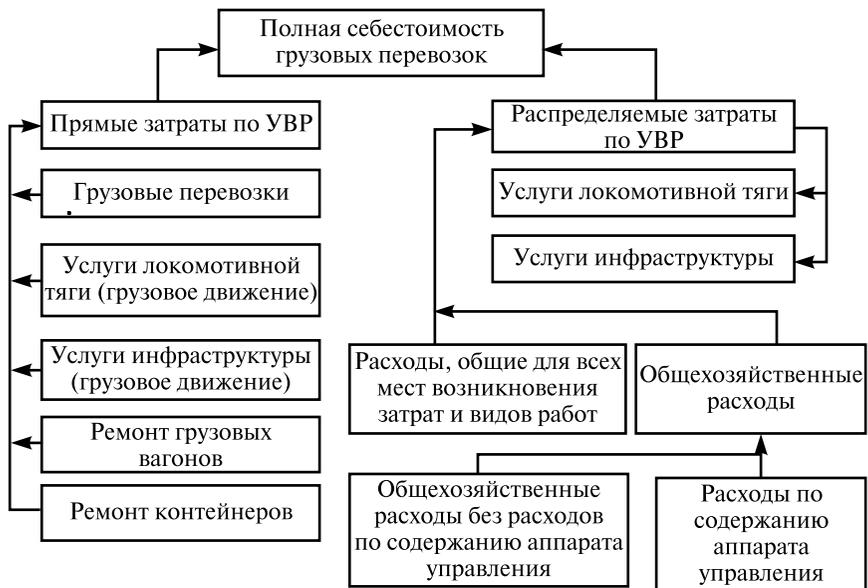


Рис. 2.7. Группировка статей затрат по УВР и виду деятельности «Грузовые перевозки»



Рис. 2.8. Группировка статей затрат по УВР и виду деятельности «Пассажирские перевозки в дальнем следовании»

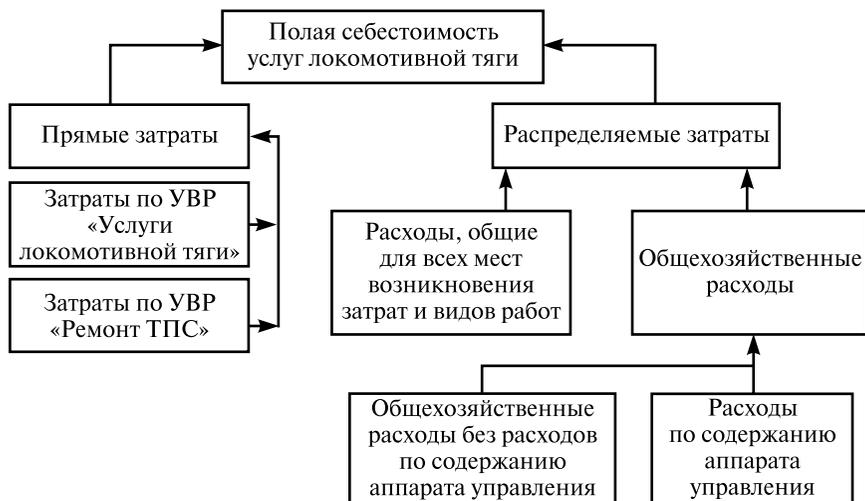


Рис. 2.9. Группировка статей затрат по УВР и виду деятельности «Услуги локомотивной тяги»

скими перевозками, включаются в укрупненную работу «Локомотивная тяга» по виду деятельности «Пассажирские перевозки дальнего следования» или «Пассажирские перевозки пригородного сообщения». Например, статьи расходов «Работа электровозов в пассажирском движении в дальнем следовании», «Работа электровозов в пригородном сообщении», «Работа электровозов на маневрах в пассажирском движении», «Экипировка электровозов, работающих в пассажирском движении в дальнем следовании» и т.д.

Пример группировки статей затрат по укрупненным видам работ в локомотивном депо приведен на рис. 2.7, 2.8, 2.9.

---

### **3. СИСТЕМЫ (МОДЕЛИ) ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА СЧЕТАХ**

#### **3.1. Модели учета затрат на счетах в бухгалтерском управленческом учете**

Управление затратами осуществляется на основе информации, получаемой в финансовом и управленческом учете. Отражение затрат на счетах для целей управленческого учета может быть организовано по-разному:

- либо обособленно с использованием специальных счетов управленческого учета:
  - или на обособленных внебалансовых счетах;
  - или на счетах специального счетного плана;
- либо с выделением в общем плане счетов особого раздела счетов, как это предусмотрено в отечественной практике в действующем плане счетов 2000 г. [15].

Для учета затрат на производство в действующем Плане счетов предусмотрены счета III раздела с 20 по 39. Обычно в практике отечественного бухгалтерского учета для отражения затрат на производство используют счета с 20 по 29. На этих счетах показывают производственные затраты с группировкой по их назначению и направлениям затрат. На счете 20 «Основное производство» отражают затраты на основное производство, на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства» показывают затраты на полуфабрикаты собственного производства, на счете 23 «Вспомогательное производство» — затраты на вспомогательное производство, на счете 25 «Общепроизводственные расходы» — затраты, связанные с обслуживанием и управлением производством, на счете 26 «Общехозяйственные расходы» — затраты на общехозяйственные нужды по обслуживанию и управлению производством, на счете 28 «Брак в производстве» — затраты на исправление брака, на счете 29 «Обслужи-

вающие производства и хозяйства» — затраты на обслуживающие производства. Кроме того, счета 20, 23, 29 являются калькуляционными и предназначены для определения себестоимости основного производства на счете 20 «Основное производство», вспомогательного производства на счете 23 «Вспомогательное производство» и обслуживающего производства на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Однако использования в управленческом учете для учета затрат только системы счетов производственных затрат с 20 по 29, отражающих назначение и направление затрат, недостаточно, так как это не позволяет в полной мере решить задачи, поставленные перед управленческим учетом. При управлении затратами важно знать не только на что тратим, но и что тратим и сколько. Именно поэтому согласно требованиям МСФО и национальному стандарту ПБУ 10/99 «Расходы организации» «при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты» [25].

В действующем Плане счетов для учета материалов, расчетов по оплате труда, отчислениям на социальное обеспечение, начисленной амортизации уже предусмотрены счета: 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 02 «Амортизация основных средств». На этих счетах затраты материалов на производство отражают по кредиту счета 10 «Материалы», на оплату труда — по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», отчисления на социальные нужды — по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», амортизационные отчисления — по кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», прочие расходы — по кредиту счетов 51, 60, 76. Однако, на этих счетах, предназначенных для учета движения средств и обязательств, показывают изменения средств и обязательств не только в связи с их отпуском и затратой на производство, но и по разным другим причинам. Так, по кредиту счета 10

«Материалы», помимо затраты материалов на производство, покрываемых за счет себестоимости

Д 20, 23, 29 К 10,

могут показывать еще и стоимость материалов, списанных на продажу

Д 91 «Прочие расходы» К 10,

переданных другому подразделению организации

Д 79.09 «Внутрихозяйственные расходы» К10,

предоставленных безвозмездно другой организации

Д 98.2 «Безвозмездные поступления» К 10,

вложенных в качестве пая в уставный капитал другой организации

Д 58 «Финансовые вложения» К 10,

стоимость списанных недостающих материалов, выявленных в результате инвентаризации

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К10.

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» помимо начисленной зарплаты, покрываемой за счет себестоимости

Д 20, 23, 29 К 70,

показывают суммы пособий по временной нетрудоспособности, покрываемых в первые три дня нетрудоспособности за счет себестоимости, что оформляется записью

Д 20, 23, 25, 26, 29 К 70,

а в остальные дни нетрудоспособности — за счет средств фонда социального страхования

Д 69.01 К 70,

суммы дивидендов, начисляемых работникам, являющимся учредителями организации, что оформляется записью

Д 84 К 70.

Однако при больших объемах производства, значительном числе операций, видов деятельности и выпускаемой продукции требуется большая дополнительная работа, чтобы оперативно в режиме реального времени выбрать в Главной книге, ведомостях учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов или с от-

дельных счетов, применяемых при автоматизированной обработке информации, производственные расходы по элементам затрат с кредита счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Поэтому предлагается при списании затрат на производство отражать их на специально для этого выделенных 30-х счетах для каждого элемента затрат. Это обеспечит оперативность учета и сэкономит трудовые затраты.

Кроме того, учитывая, что информация управленческого учета строго конфиденциальна, как отмечалось ранее, и предназначена для внутреннего пользования, выделение управленческого учета в самостоятельную отдельную бухгалтерию на специально выделенных счетах способствует сохранению коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов продукции, работ и услуг и их конкурентоспособности.

В связи с этим в принятом в 2000 г. и ныне действующем Плате счетов в разделе III «Затраты на производство» помимо счетов производственных затрат с 20 по 29 были введены счета с 30 по 39. Эти счета свободные. В Плате счетов инструкции по их применению нет и организациям предоставлена возможность самостоятельно выбирать методику отражения затрат на этих счетах, исходя из особенностей производства. В трудах М.А. Вахрушиной, С.А. Николаевой, В.Ф. Паляя, Л.З. Шнейдмана [5, 15, 20] с учетом того, что для управленческого учета важно обеспечить «взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам затрат» [15, с. 146], предлагается использовать специально открываемые для этих целей передаточные транзитные отражающие 30-е счета-экраны. На счете 30 предлагается отражать затраты на материалы, на счете 31 — на оплату труда, на счете 32 — отчисления на социальные нужды, на счете 33 — отчисления на амортизацию основных средств, на счете 34 — прочие затраты. При этом эти счета, как отмечалось, рекомендуется использовать как транзитные передаточные счета-экраны для отражения расходов каждого элемента затрат как в финансовом, так и в управленческом учете. По дебету этих счетов должны отражаться затраты на производство материалов, оплату труда, отчисления на социальное обеспечение, амортизацию основных средств и нематериальных активов, прочие затраты на производство, списываемые соответственно с кредита счетов 10, 70, 69, 02, 60, 76.

В конце отчетного периода счета затрат 30, 31, 32, 33, 34 закрывают в дебет отражающего обобщающего счета 35 «Отражение общих затрат». Оборот по дебету счета 35 «Отражение общих затрат» показывает общую сумму затрат на производство в отчетном периоде.

Счет 35 «Отражение общих затрат» исполняет функции обобщающего отражающего счета. Он служит связующим звеном между счетами-экранами 30—34, на которых отражены элементы затрат, и счетами производственных затрат 20, 23, 25, 26, 29, на которых отражены затраты на производство по направлениям и местам их возникновения.

Для удовлетворения требований управленческого учета по обеспечению учета расходов по направлениям затрат суммы затрат на производство по каждому из элементов затрат в течение отчетного периода списываются в дебет производственных счетов 20, 23, 25, 26, 29 на разные статьи затрат и виды производства. В конце отчетного периода по кредиту обобщающего счета 35 «Отражение общих затрат» показывают результаты от понесенных затрат на производство: выручку от проданной продукции, работ, услуг, учитываемую по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», остатки незавершенного производства, учтенные на калькуляционных счетах 20, 23, 29, остатки неотгруженной на продажу готовой продукции, показанной на одноименном счете 43 «Готовая продукция». В остатках на счетах 20, 23, 29, 43 отражены затраты, которые произвели, но они еще не дали экономической выгоды в данном отчетном периоде.

Разница между дебетовым и кредитовым оборотами счета 35 «Отражение общих затрат», т.е. между выручкой, увеличенной на сумму неиспользованных остатков ресурсов — товарно-материальных ценностей в виде незавершенного производства, остатков готовой продукции на складе, и затратами составляет прибыль организации, показываемую по дебету счета 35 «Отражение общих затрат». Таким образом, счет 35 «Отражение общих затрат» закрывается.

Решение о необходимости применения счетов 30—39 и о модели отражения затрат на счетах организации принимают самостоятельно, руководствуясь принципом, что затраты по организации учета на этих счетах не должны превышать экономической выгоды от их использования.

Действующий План счетов позволяет вести учет затрат на производство как внутри единой системы бухгалтерского учета, так и обеспечивает обособленное ведение бухгалтерского управленческого учета с использованием самостоятельных счетов управленческого учета производственных затрат и калькулирования себестоимости. Как отмечается в работе [20, с. 66] «технически организация может вести управленческий учет в рамках единой с финансовым учетом системы счетов или в самостоятельной системе счетов. Единая система счетов — традиционный вариант для российского бухгалтерского учета». При этой системе в организациях ведется одна бухгалтерия, и производственный и финансовый учет ведут в одной системе счетов, для отражения затрат и калькулирования себестоимости используют счета с 20 по 29. Такая система (модель) отражения затрат на счетах называется *интегрированной однокруговой (монистической)*. Пример учета затрат на счетах по этой системе приведен на рис. 3.1.

В настоящее время в отечественной практике на крупных предприятиях для учета затрат разработаны и широко применяются системы (модели) отражения затрат на счетах:

1. Развитая интегрированная однокруговая (монистическая) система (модель) отражения затрат на счетах (см. рис. 3.1);
2. Автономная двухкруговая (дуалистическая) система (модель) отражения затрат на счетах (рис. 3.2).

При развитой интегрированной однокруговой монистической системе отражения затрат на счетах счета финансового и управленческого учета ведутся в единой системе бухгалтерского учета без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. Но для получения информации о расходах в соответствии с требованиями МСФО и ПБУ 10/99 «Расходы организации» учет расходов по элементам затрат предлагается вести на специальных отдельных 30-х отражающих счетах-экранах, рассмотренных ранее. По дебету счета 30 «Материальные затраты» отражаются затраты на материалы, топливо, электроэнергию, используемые в производстве. На счете 31 «Затраты на оплату труда» показывают начисленную заработную плату работникам, занятым в производстве, включая все виды выплат и форм оплаты труда, а также начисленные резервы предстоящей оплаты отпусков. По дебету счета 32 «Отчисления на социальные нужды» отражают начисленные страховые взносы в





фонды социального обеспечения с начисленной заработной платы производственному персоналу, на счете 33 «Амортизация основных средств» — начисленные отчисления на амортизацию основных средств и нематериальных активов, занятых в производстве, на счете 34 — прочие затраты.

По окончании отчетного периода затраты по каждому элементу с указанных отражающих передающих счетов элементов затрат 30—34 списываются на отражающий обобщающий счет 35 «Отражение общих затрат» и получают общую сумму затрат на производство. По кредиту счета 35 «Отражение общих затрат» по окончании отчетного периода, как отмечалось ранее, показывают выручку, полученную от понесенных затрат, давших экономическую выгоду в данном отчетном периоде и потому признанных расходами, отражаемую по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а также остатки незавершенного производства, учитываемые на 20-х счетах производственных затрат, и остатки на складе не отгруженной на продажу готовой продукции, показываемые на одноименном счете 43 «Готовая продукция». Разницу между дебетовым и кредитовым оборотами счета 35 «Общие затраты», т.е. между выручкой, увеличенной на сумму неиспользованных остатков ресурсов — незавершенного производства, остатков готовой продукции на складе и затратами на производство показывают по дебету счета 35. Она составляет прибыль организации. В результате счет 35 «Отражение общих затрат» закрывается.

По окончании отчетного периода запасы и движение активов подлежат отражению в балансе, т.е. используются для целей финансового учета, а затраты, признанные расходами, и финансовый результат показывают в отчете о прибылях и убытках.

Таким образом, использование развитой однокруговой интегрированной системы отражения затрат на счетах с применением 30-х, счетов, на которых показывают затраты по каждому экономическому элементу, позволяет удовлетворить требование МСФО и ПБУ 10/99 «Расходы организации» об обязательном показе в отчетности информации о расходах организации по элементам затрат. Однако аналитические возможности и условия соблюдения конфиденциальности информации шире при использовании автономной двухкруговой (дуалистической) модели отражения затрат на счетах. Возможные варианты организации управленческого учета с при-

менением двухкруговой модели учета затрат рассмотрены в трудах М.А. Вахрушиной [5], С.А. Николаевой [15], В.Ф. Палия, Л.З. Шнейдмана [20].

При использовании *автономной двухкруговой (дуалистической) модели отражения затрат на счетах* системы финансового и управленческого учета автономны и каждая из них представляет замкнутую систему (см. рис. 3.2). При этом в финансовой бухгалтерии затраты группируются по элементам затрат и отражаются на счетах-экранах: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация основных средств», 34 «Прочие затраты» [20] при списании с соответствующих счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Отчисления на социальное обеспечение», 02 «Амортизация основных средств», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»:

Д 30 К 10 списано материалов на производство,

Д 31 К 70 списано затрат на оплату труда,

Д 32 К 69 списаны отчисления на социальное обеспечение,

Д 33 К 02 списана начисленная амортизация основных средств,

Д 34 К 76 списаны прочие затраты.

Одновременно в управленческой бухгалтерии эти затраты отражаются по направлениям затрат и видам производства на соответствующих счетах производственных затрат: счете 20 «Основное производство», счете 23 «Вспомогательное производство», счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и по калькуляционным статьям. Для этого суммы затрат на материалы, оплату труда, социальное обеспечение, прочих затрат с соответствующих 30-х управленческих счетов-экранов, на которых отражены эти элементы затрат, списывают на статьи затрат, счета производственных затрат 20, 23, 25, 26, 29, на которые они израсходованы, что оформляется следующими корреспонденциями счетов:

Д 20 К 30 на сумму материалов, списанных на основное производство,

Д 23 К 30 на сумму материалов, списанных на вспомогательное производство,

Д 20 К31 на сумму начисленной заработной платы работникам основного производства,

Д 23 К31 на сумму начисленной заработной платы работникам вспомогательного производства,

Д 20 К32 на сумму отчислений в фонды социального обеспечения с заработной платы работников основного производства,

Д 23 К32 на сумму отчислений в фонды социального обеспечения с заработной платы работников вспомогательного производства,

Д 20 К 02 на сумму начисленной амортизации основных средств, эксплуатируемых в основном производстве,

Д 23 К 02 на сумму начисленной амортизации основных средств, используемых во вспомогательном производстве,

Д 20 К 76 на сумму прочих затрат, списанных на основное производство,

Д 23 К 76 на сумму прочих затрат, списанных на вспомогательное производство.

По окончании отчетного периода выручку, отражаемую по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», остатки незавершенного производства, учитываемые на 20-х счетах производственных затрат, и остатки на складе не отгруженной на продажу готовой продукции, показываемые на одноименном счете 43 «Готовая продукция», списываются на счет 37 «Отражение и распределение общих затрат». Счет 37 «Отражение и распределение общих затрат» — это зеркальный отражающий обобщающий счет, аналогичный счету 35 «Отражение общих затрат», но используемый в управленческой производственной бухгалтерии для отражения результатов производственной деятельности. Как и счет 35, счет 37, являясь отражающим передаточным счетом, обеспечивает связь управленческой и финансовой бухгалтерий. В конце отчетного периода выручка со счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», остатки неиспользованных материалов, отражаемых на счете 10, незавершенное производство  $C_{НЗВ}$ , учтенное на калькуляционных счетах расходов 20, 23, 29, остатки неотгруженной на продажу готовой продукции, показанной на одноименном счете 43 «Готовая продукция», списанные на счет 37 «Отражение и распределение общих затрат», как и сам счет 37, передаются в финансовую бухгалтерию, где их показывают по кредиту счета 37 «Отражение и распределение общих затрат», а затем, сопоставив дебетовый оборот счета 35 «Отражение общих затрат» с кредитовым оборотом счета 37 «Отражение и распределение общих затрат», определяют финансовый результат (табл. 3.1, рис. 3.2).

Таблица 3.1

**Корреспонденции счетов при интегрированной и автономной системах учета затрат в финансовой и производственной (управленческой) бухгалтериях**

Содержание операции	Сумма, тыс. руб.	Интегрированная однокруговая система		Автономная двухкруговая система			
		Финансовая бухгалтерия		Финансовая бухгалтерия		Производственная бухгалтерия	
		Корреспондирующие счета		Корреспондирующие счета			
		Д	К	Д	К	Д	К
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Приняты на склад и оприходованы материалы	700	10	60	10	60		
2. Материалы списаны на производство. Всего	600			30	10		
в том числе:							
— на основное производство	300	20	10			20	30
— на обслуживание и управление цехами	200	25	10			25	30
— на обслуживание и управление организацией	100	26	10			26	30
3. Начислена заработная плата. Всего	500			31	70		
в том числе:							
— рабочим основного производства	300	20	70			20	31
— обслуживающему и управленческому персоналу цехов	100	25	70			25	31
— обслуживающему и управленческому персоналу организации	100	26	70			26	31

Продолжение табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8
4. Произведены отчисления на социальные нужды с начисленной заработной платы. Всего	150			32	69		
в том числе: — рабочим основного производства	100	20	69			20	32
— обслуживающему и управленческому персоналу цехов	30	25	69			25	32
— обслуживающему управленческому персоналу организации	20	26	69			26	32
5. Начислена амортизация основных средств. Всего	200			33	02		
в том числе: — используемых в основном производстве	100	20	02			20	33
— используемых на общепроизводственные нужды	50	25	02			25	33
— используемых на общехозяйственные нужды	50	26	02			26	33
6. Прочие расходы. Всего	50			34	76		
в том числе: — на основное производство	30	20	76			20	34
— на общепроизводственные нужды	10	25	76			25	34
— на общехозяйственные нужды	10	26	76			26	34
7. Списали на основное производство: — общепроизводственные расходы	390	20	25			20	25
— общехозяйственные расходы	280	20	26			20	26
Всего	670						

Окончание табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8
8. Списали готовую продукцию на склад	1000	43	20			43	20
9. Списали себестоимость отгруженной продукции	800	90	43			90	43
10. Предъявили счет покупателю за отгруженную продукцию	1300	62	90			62	90
11. Закрыли счета элементов затрат, т.е. списали элементы затрат на счет 35 «Общие затраты»							
а) материалы	1500						
б) расходы на оплату труда	600			35	30		
в) отчисления на соцнужды	500			35	31		
г) амортизация	150			35	32		
д) прочие	200			35	33		
	50			35	34		
12. Списали выручку в кредит отражающего счета 35 «Общие затраты» для закрытия счета 35	1300			62	37		
13. Оценили остатки МПЗ:	500			20	37		
– незавершенного производства	200			43	37		
– готовой продукции и передали в финансовую бухгалтерию для закрытия счета «Общие затраты»	700						
14. Определили и списали финансовый результат	500	90	99			35 90	90 99

Кроме того, сопоставив выручку Д, отражаемую на счете 37 «Отражение и распределение общих затрат», с прямыми переменными затратами  $E_y$ , отражаемыми на калькуляционных счетах 20, 23, 29, уменьшенными на сумму незавершенного производства  $C_{\text{нзв}}$  и запасов неотгруженной готовой продукции на складе  $C_{\text{неотгр}}$ , можно в оперативном порядке в режиме реального времени рассчитать маржу-прибыль:

$$\text{МП} = \text{Д} - (E_y - C_{\text{нзв}} - C_{\text{неотгр}}) = \text{Обд сч 37} - \\ - (\text{Обк сч 20, 23, 29} - \text{Ск сч 20} - \text{Ск сч 43}),$$

где МП — маржа-прибыль;

Д — выручка;

$E_y$  — переменные затраты;

$C_{\text{нзв}}$  — остаток незавершенного производства;

$C_{\text{неотгр}}$  — остатки неотгруженной готовой продукции;

Обд сч 37 — оборот по дебету счета 37 доходы-выручка;

Обк сч 20, 23, 29 — затраты на производство;

Ск сч 20 — незавершенное основное производство;

Ск сч 43 — неотгруженная готовая продукция.

Затем, сравнив ее с постоянными затратам, собранными на счетах 25, 26, можно определить, покроет ли маржа-прибыль постоянные затраты  $E_c$ , каким будет финансовый результат, будет производство прибыльно или убыточно, т.е.

$$\text{Постоянные затраты} \leq \text{Маржа-прибыль.}$$

Как и при использовании интегрированной однокруговой (монистической) системы отражения затрат на счетах, при применении автономной двухкруговой (дуалистической) системы учета затрат по окончании отчетного периода запасы и движение активов подлежат отражению в балансе, т.е. используются для целей финансового учета, а затраты, признанные расходами, и финансовый результат показывают в отчете о прибылях и убытках.

### **3.2. Отражение операций по учету затрат в подсистемах финансового и управленческого учета в ОАО «РЖД»**

В ОАО «РЖД» применяется развитая однокруговая интегрированная системы отражения затрат на счетах с применением 30-х счетов. Для учета издержек, связанных с оказанием услуг по перевозкам в разрезе статей и элементов затрат, применяются 32-е сче-

та. С помощью этих счетов обеспечивается учет по местам возникновения затрат и центрам ответственности в ОАО «РЖД».

Для учета затрат по элементам к счету 32 открываются субсчета первого порядка. Например, субсчет 32.01 «Расходы на оплату труда», субсчет 32.02 «Отчисления на социальные нужды», субсчет 32.03 «Материалы», субсчет 32.04 «Топливо», субсчет 32.05 «Электроэнергия», субсчет 32.06 «Прочие материальные затраты», субсчет 32.07 «Амортизация основных средств», субсчет 32.08 «Прочие затраты». Для отражения более конкретного вида элементов затрат или их назначения используют субсчета второго и третьего порядков, например, субсчет 32.03.200 «Материалы верхнего строения пути», субсчет 32.03.300 «Запчасти для ремонта подвижного состава и других машин и оборудования», 32.03.400 «Смазочные материалы», 32.03.500 «Строительные материалы», 32.03.600 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия». В развитие к ним открывают субсчета третьего порядка, например, при учете материалов — субсчет 32.03.200.100 «Материалы верхнего строения пути. Новые материалы (закупаемые)», субсчет 32.03.200.200 «Материалы верхнего строения пути. Собственного производства (силами филиала)», субсчет 32.03.200.410 «Материалы верхнего строения пути. Оприходование МПИ» и т.п. При отражении затрат на оплату труда используются субсчетами 32.01.000.000 «Расходы на оплату труда. Списочного состава. Учитываемые в целях налогообложения», 32.01.000.100 «Расходы на оплату труда. Списочного состава. Не учитываемые в целях налогообложения», 32.01.070.000 «Расходы на оплату труда. Стоимость форменной одежды. Учитываемые в целях налогообложения», 32.01.070.1 00 «Расходы на оплату труда. Списочного состава. Не учитываемые в целях налогообложения» и т.п.

Особенностью 30-х счетов является то, что это зеркальные отражающие передающие счета. По дебету 30-х счетов показывают расходы элементов затрат, т.е. ресурсов определенного вида (что истратили), а по кредиту — на что истратили ресурсы, направление, назначение затрат, что обеспечивает возможность учета взаимосвязи расходов по элементам с направлением их использования. В течение отчетного периода затраты собирают на соответствующих субсчетах к счету 32. При вводе информации о расходах с первичных документов, оформляющих затраты, т.е. отпуск материалов, начисление заработной платы, амортизации основных средств и т.п. в систему управленческого учета, пользуясь справочником кодов, вво-

дится код структурного подразделения, цеха, статьи затрат, характеризующей вид работ, операции или обслуживаемый объект. В результате производится запись по дебету соответствующего субсчета в разрезе элементов затрат в корреспонденции с кредитом соответствующего счета ресурсов или обязательств (табл. 3.2). Например, отпуск и списание запчастей для ремонта подвижного состава и других машин и оборудования (закупаемых), используемых в грузовом движении, отражается корреспонденцией счетов

Д 32.03.300.100 К 10.

Таблица 3.2

**Типовые корреспонденции счетов по учету затрат структурного подразделения (дистанции пути) с использованием 32-х счетов**

Финансовая бухгалтерия		Содержание хозяйственной операции	Производственная бухгалтерия	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
32.01	70	Начислена заработная плата: персоналу, работникам основного производства, общепроизводственного и общехозяйственного назначения	20.02 25.02 26.02	32.01
32.02	69	Произведены отчисления по единому социальному налогу с начисленной заработной платы: работникам основного производства, персоналу общепроизводственного и общехозяйственного назначения	20.02 25.02 26.02	32.02
32.03	10.01	Отпущены со склада материалы: на основное производство, на общепроизводственные нужды, общехозяйственные нужды	20.02 25.02 26.02	32.03
32.04	10.03	Отпущено топливо: в основное производство, на общепроизводственные нужды, на общехозяйственные нужды	20.02 25.02 26.02	32.04
32.05	60	Списана стоимость израсходованной электроэнергии: на основное производство, на общепроизводственные нужды, на общехозяйственные нужды	20.02 25.02 26.02	32.05

Окончание табл. 3.2

1	2	3	4	5
32.06	02	Начислена амортизация основных средств, используемых: в основном производстве, для общепроизводственных нужд, для общехозяйственных нужд	20.02 25.02 26.02	32.06
32.07	60	Произведены прочие затраты, отнесенные: на общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы	25.02 26.02	32.07
32.08	60	Приняты к учету прочие материальные затраты, отнесенные: на общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы	25.02 26.02	32.08
32.99	32.01 32.02 32.03 32.04 32.05 32.06 32.07 32.08	Закрыты счета учета по элементам затрат		
		Отражены затраты, признанные расходами отчетного периода: на основное производство общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы	32.99	20.02 25.02 26.02
79.09	20.02 25.02 26.02 90	Переданы в дорогу расходы структурного подразделения, подлежащие распределению по видам обычной деятельности, и выручка по прочей обычной деятельности		

При расчетах по оплате труда (учитываемой в целях налогообложения) работников списочного состава, занятых в грузовом движении, оформляется бухгалтерская запись

Д 32.01.000.000 К 70.01.100.000.

Одновременно при формировании данной бухгалтерской проводки по учету элементов затрат на основании данных о статьях

затрат (обозначенных кодами в первичных документах) производится запись по кредиту соответствующих 32-х счетов в корреспонденции с дебетом счетов, на которые относятся затраты по данной статье, на соответствующий укрупненный вид работ УВР и вид деятельности (см. табл. 3.2, рис. 2.7, рис. 2,8):

Д 20.01.000.000 К 32.03.300.100,

Д 20.01.000.000 К 32.01.000.000.

Так затраты отражают, если их можно сразу отнести на тот или иной вид укрупненных работ или вид деятельности, как в приведенном примере. Если же затраты нельзя сразу отнести к определенному виду УВР, виду деятельности, для выполнения которых понесли эти затраты, то их отражают в составе укрупненного вида работ, вида деятельности, на котором специализируется структурное подразделение, его исполняющее, и передают в вышестоящее подразделение для распределения по тем видам деятельности, для выполнения которых произвели эти операции и понесли эти затраты (см. рис. 2.9). Это отражается следующими бухгалтерскими записями:

Д 20.03 К 32.03.300.100,

Д 20.03 К 32.01.000.100,

Д 79.09 К 20.03.

Для обеспечения связи бухгалтерского и финансового учета используется отражающий обобщающий субсчет 32.99.000.000 «Закрытие периода». Этот счет используется в системе учета по окончании отчетного периода для определения итоговых сумм затрат за период по элементам и статьям затрат. Для этого по дебету счета 32.99.000.000 «Закрытие периода» собирают затраты, списываемые с кредита счетов, где отражены элементы затрат, т.е. счетов 32.01, 32.02, 32.03 (см. табл. 3.2):

Д 32.99.000.000 «Закрытие периода» К 32.01, 32.02, 32.03.

По кредиту счета 32.99.000.000 «Закрытие периода» по окончании отчетного периода показывают суммы затрат, собранных по дебету счетов, отражающих направление, назначение затрат — счетов 20, 23, 29, 25, 26. При этом оформляются следующие записи:

Д 20, 23, 29 К 32.99.000.000.

Финансовая бухгалтерия		Производственная бухгалтерия	
51	70	32.01	79
12) 94 13) 34,3	1) 60 2) 20	1) 60 2) 20	7) 55+14+ +25=94 7) 94
80 20,8 50	9) 80 10) 20,8	3) 15,6 4) 5,2	8) 34,3
<b>128,3 150,8</b>	<b>80 80</b>	5) 35	13) 34,3
		<b>110,6 94</b>	
		<b>Ск 16,6</b>	
	69	32.02	2
	3) 15,6 4) 5,2	3) 15,6 4) 5,2	8) 34,3
	10) 20,8	2) 20 8) 15+4,3+ 4) 5,2 +15=34,3	
	<b>20,8 20,8</b>	6) 15	
		<b>40,2 34,3</b>	
	10	<b>Ск 5,9</b>	<b>128,3 128,3</b>
	5) 35 6) 15	32.03	
	<b>50 50</b>	5) 35 2) 15	
		<b>50</b>	

Рис. 3.3. Система учета затрат на счетах ОАО «РЖД»

Использование обобщающего передающего счета 32.99 «Закрытие периода» обеспечивает учет расходов в течение отчетного периода в разрезе статей и элементов затрат накопительным итогом. Это позволяет получать отчеты по затратам за несколько отчетных периодов. Для этого суммы затрат, учтенные по дебету субсчетов к счету 32, и кредиту субсчета 32.99.000.000 не подлежат списанию, т.е. в конце отчетного периода (года) счета 32 с субсчетами по элементам затрат и обобщающий субсчет 32.99.000.000 не закрываются. Общее итоговое сальдо по счету 32 в конце каждого месяца равно нулю. Эта информация используется для формирования финансовых результатов и составления бухгалтерской отчетности.

В табл. 3.2 и на рис. 3.3 представлены типовые бухгалтерские записи по учету затрат с использованием счета 32 в ОАО «РЖД».

---

## 4. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

Под *методом учета затрат на производство* понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат в системе бухгалтерских счетов и регистров в целях *определения себестоимости единицы продукции, работ, услуг*.

Существуют различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости единицы продукции, работ, услуг (рис. 4.1). Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг зависит:

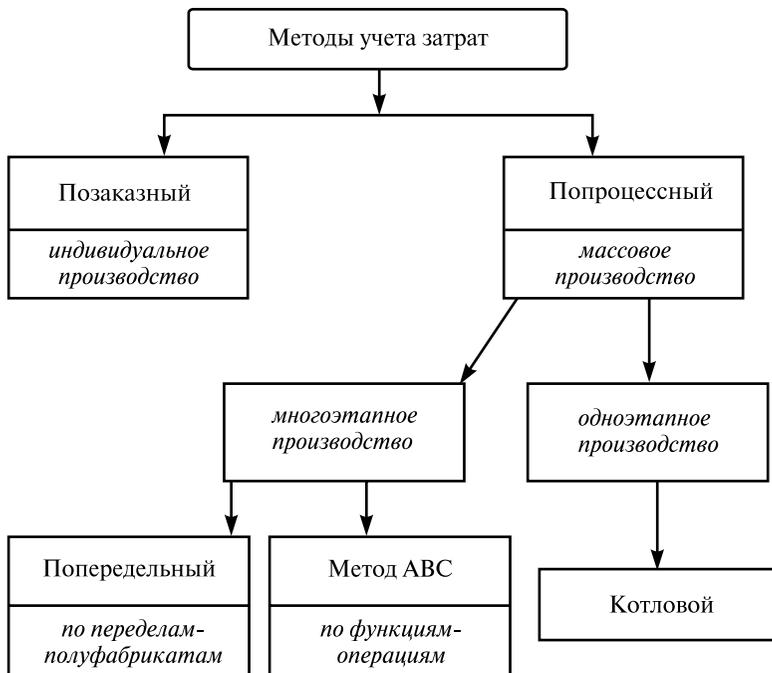


Рис. 4.1. Методы учета затрат в зависимости от характера производства

- от особенностей производственного процесса;
- характера производимой продукции;
- возможности собрать затраты на объект калькулирования;
- целей учета затрат и калькулирования себестоимости.

*Под объектом калькулирования, себестоимость которого определяют, понимают единицу продукции, работ, услуг, подлежащую продаже.*

Выбор измерителя единицы продукции, являющейся одновременно калькуляционной единицей, зависит от характера производимой продукции, работ, услуг, и особенностей производства. Это могут быть натуральные единицы (штуки, тонны) и условные единицы (т·км, пкм и т.п.).

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг организация выбирает самостоятельно, учитывая ее отраслевую принадлежность, размеры, организационную структуру, применяемую технологию производства, объем и ассортимент производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и цели учета затрат и калькулирования себестоимости.

#### **4.1. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг**

При индивидуальном и мелкосерийном производстве уникальных изделий специального назначения, например, кораблей, самолетов, крупных машин — блюмингов, турбин, прокатных станков, специальных инструментов, аппаратуры применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Изготовление этой продукции производится на основании разового индивидуального заказа. При всех различиях в технологии этих производств для них характерен одинаковый порядок выполнения процесса производства. Сначала изготавливают отдельные заготовки, детали-полуфабрикаты. Причем это может происходить одновременно в разных цехах. Изготовленные заготовки, полуфабрикаты передаются в следующие цеха для дальнейшей обработки согласно технологии производства, а в последнем в этой технологической цепочке сборочном цехе подлежат сборке.

Изготовление изделий на основании разовых (индивидуальных) заказов различных заказчиков, уникальных по характеру выполня-

емых работ, требует, чтобы учет затрат на каждый заказ велся отдельно от учета затрат на выполнение других разовых заказов.

*Метод учета затрат и калькулирования себестоимости, при котором затраты собирают непосредственно по конкретному объекту калькулирования — заказу и определяют его себестоимость, называется позаказным методом учета затрат.*

Такой метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг возможен только при индивидуальном, мелкосерийном производстве, где есть возможность собирать затраты по каждому объекту учета и калькулирования себестоимости. Позаказный метод, как уже было сказано, широко практикуют в тяжелом машиностроении, судо- и авиастроении, в военно-промышленном комплексе, где изготавливается единичная или мелкосерийная продукция. Он широко используется в строительстве, в научно-исследовательской деятельности при изготовлении опытных образцов. На железнодорожном транспорте он применяется в производстве промышленного типа при учете затрат на ремонт подвижного состава.

Объектом учета затрат и калькулирования при позаказном методе является производственный заказ. Под заказом понимается количество продукции, объем работ, услуг, которые выполняются согласно заявке клиентов, оформленной договором и соответствующими распорядительными документами. Каждому заказу присваивается номер, который впоследствии проставляется во всех исполнительных документах, связанных с их выполнением: в требованиях на материалы, лимитно-заборных картах, в нарядах на выполнение работ, связанных с заказом. По каждому индивидуальному разовому заказу заранее устанавливается срок сдачи заказа заказчику в соответствии с договором. Поэтому при передаче заказа к выполнению следующим цехам и отделам обязательно указывается срок, к которому каждый цех или отдел должен закончить свою часть работы, чтобы соблюсти срок сдачи всего заказа в целом.

На каждый заказ в бухгалтерии открывается карточка (ведомость), в которой собирают затраты на заказ. В течение текущего периода в карточку записываются данные первичных документов о расходе материалов на заказ, о затратах на оплату труда, отчисления на социальные нужды и прочие прямые затраты. Косвенные затраты по обслуживанию производства, отоплению, освещению производственных помещений и административных зданий, по управлению

производством собирают в отдельных ведомостях. Их списание на себестоимость того или иного заказа может осуществляться по-разному. Косвенные затраты можно списывать на себестоимость или по окончании исполнения заказа, предварительно распределив их по заказам согласно заранее выбранной базе, или ежемесячно в доле, приходящейся на этот заказ согласно смете, рассчитанной исходя из данных предшествующего периода и предполагаемых изменений в объеме работ, цен на ресурсы, условий и технологий производства.

Себестоимость заказа определяется по окончании выполнения работ, обеспечивающих создание заказа. Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат на его производство со дня его открытия до дня его выполнения и закрытия. Сумма затрат, понесенных до исполнения заказа, является незавершенным производством на конец соответствующего отчетного периода и начало следующего периода. Пока заказ не будет закончен, он будет представлять собой незавершенное производство.

Учет затрат на исполнение заказа ведется на калькуляционном счете 20 «Основное производство». В течение отчетного периода по дебету счета 20 «Основное производство» собирают затраты с кредита счетов прямых затрат: счета 10 «Материалы», счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счета 69 «Расчеты с фондами социального страхования», счета 02 «Амортизация основных средств» в сумме фактических затрат и счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Если заказ в течение отчетного периода не закончен, то оборот по дебету счета 20 «Основное производство», равный затратам на заказ, понесенным в отчетный период, составляет незавершенное производство на конец отчетного периода. Одновременно незавершенное производство на конец отчетного периода является незавершенным производством по данному заказу на начало следующего отчетного периода. К нему будут добавлены затраты следующего отчетного периода, равные обороту по дебету счета 20 «Основное производство» следующего отчетного периода, и в результате будет получено saldo конечное следующего отчетного периода. То есть учет затрат ведется на счете 20 «Основное производство» нарастающим итогом до тех пор, пока заказ не будет закончен. По окончании заказа общая сумма затрат, собранных нарастающим итогом по дебету

счета 20, списывается с кредита счета 20 в дебет счета 43 «Готовая продукция» или счета 90 «Себестоимость выполненных работ, услуг».

Таким образом, сущность позаказного метода учета затрат и калькуляции себестоимости состоит в следующем:

- аналитический учет затрат на производство ведется в разрезе отдельных разовых или индивидуальных заказов, поступивших со стороны;

- себестоимость заготовок, полуфабрикатов, передаваемых из цеха в цех, не определяется и потому не отражается в аналитическом учете затрат;

- калькуляция себестоимости готовой продукции, изделия составляется по окончании всего заказа в целом, независимо от длительности его выполнения. В случае, если по данному заказу изготавливают несколько единиц продукции, и они сдаются заказчику в разные сроки, калькуляция себестоимости может быть составлена лишь после окончания заказа в целом.

Позаказный метод учета затрат позволяет получить относительно точную себестоимость объекта калькулирования — заказа, если пренебречь некоторой долей условности при распределении косвенных затрат и субъективности при выборе базы распределения косвенных затрат, связанных с обслуживанием и управлением производства, собираемых на счетах 25 и 26, а затем распределяемых по заказам согласно выбранной базе. Вместе с тем, существенным недостатком этого метода, особенно с точки зрения управления затратами, обеспечения возможности принятия своевременных управленческих решений, является то, что себестоимость заказа можно определить только по окончании заказа, когда затраты уже понесены и нельзя принять меры по их сокращению. Этот недостаток можно устранить, используя систему предварительного (текущего) контроля и ведя учет затрат нормативным методом.

Кроме того, при ежемесячном списании косвенных затрат в течение срока исполнения заказа на себестоимость незаконченных заказов по плановой или нормативной величине косвенных затрат можно получить приблизительную оценку себестоимости заказа, т.е. по окончании выполнения заказа затраты, списанные на себестоимость заказа, могут отличаться от его фактической себестоимости. Поэтому при выборе метода распределения косвенных затрат на заказ надо иметь в виду этот возможный недостаток.

Таким образом, позаказный метод учета затрат применяют, если есть возможность непосредственно по данным первичных документов учета затрат (требований на отпуск материалов, наряда на оплату труда и т.п.) собирать затраты непосредственно на объект калькулирования себестоимости.

#### **4.2. Попроектный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг**

В производствах, имеющих массовый поточный характер и представляющих собой непрерывный процесс с серийным выпуском продукции, когда одинаковые изделия или операции проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые процессами, применяется попроектный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Поточный, непрерывный характер производства исключает понятие незавершенного производства в таких отраслях, в противном случае все производство должно рассматриваться как незавершенное. Такое производство характерно для добывающей промышленности: угле-нефтедобывающих отраслей, химической, лакокрасочной промышленности, для железнодорожных перевозок грузов и пассажиров. При массовом непрерывном поточном производстве организовать учет затрат на каждый объект калькулирования невозможно физически. К тому же нет надобности после каждой операции калькулировать себестоимость такого вида однородной продукции, как например, угля, нефти, так как здесь процесс непрерывен и незавершенное производство отсутствует. Поэтому при таком производстве ведут учет затрат на все производство — добычу угля, нефти, руды, железнодорожные перевозки за отчетный период и сопоставляют их с объемом произведенной продукции за этот отчетный период. В этом случае себестоимость единицы продукции получают не индивидуальную по каждой единице калькулирования, как при позаказном методе учета затрат и калькулирования себестоимости, а среднюю для всей совокупности произведенной продукции в отчетный период.

Если производство состоит из отдельных технологически связанных непрерывных во времени процессов или операций, то учет

затрат и калькулирование себестоимости ведется по каждой операции, составляющей процесс, и процессу в целом за отчетный период и делится на соответствующие измерители работ. В частности, так организован учет затрат и калькулирования себестоимости на железнодорожном транспорте. Каждое структурное подразделение (локомотивное, вагонное депо, дистанция пути, дистанция электроснабжения, станция) ведет учет затрат за период и передает в вышестоящее подразделение, где затраты собирают по нижестоящим подразделениям, исключают внутренние обороты и делят соответственно на показатели объема грузовых перевозок (тонно-км тарифные), объема пассажирских перевозок (пассажиро-км) и общего объема перевозок (приведенные тонно-км), получая соответственно среднюю себестоимость единицы грузовых, пассажирских перевозок и приведенной продукции — приведенного тонно-км.

*Метод учета затрат и калькулирования себестоимости, при котором в течение отчетного периода собирают затраты на все производство и сопоставляют их с объемом произведенной продукции за этот отчетный период, определяя тем самым среднюю себестоимость единицы произведенной продукции, работ, услуг, называется попроцессным методом учета затрат и калькулирования себестоимости.*

Все это определяет и особенности отражения учета затрат на счетах при попроцессном методе учета затрат и калькулировании себестоимости. Особенностью учета затрат на счетах при попроцессном методе является то, что в течение отчетного периода затраты на производство готовой продукции, работ и услуг собирают на производственных калькуляционных счетах

Д 20, 23, 29 К 02, 10, 70, 69, 25, 26,

а по окончании отчетного периода списывают полностью на счет готовой продукции или счет продаж при выполнении работ, услуг:

Д 43, 90 К 20, 23, 29.

Сальдо на производственных счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отсутствует. Производственные калькуляционные счета в конце каждого отчетного периода закрываются.

### 4.3. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг

«Не всегда представляется возможным классифицировать систему накопления затрат как позаказную или попроцессную систему калькуляции себестоимости», — отмечает К. Друри [8, с. 213]. В некоторых отраслях хозяйства, например, при пошиве обуви, одежды, изготовлении мебели, где производство массовое, поточное и осуществляется поэтапно, процесс изготовления готовой продукции состоит из последовательно выполняемых стандартных операций, придающих продукции на каждом последующем этапе ее изготовления новые свойства. При этом, поскольку производство массовое, эти операции на каждом этапе имеют серийный неоднократно повторяющийся характер. В этом случае себестоимость единицы продукции, приобретающей на каждом новом этапе в результате выполнения комплекса определенных операций новые качества, рассчитывается на очередном этапе обработки как средняя стоимость единицы продукции в полученной партии. Такой расчет себестоимости продукции на определенном этапе ее изготовления аналогичен определению средней себестоимости при попроцессном методе учета затрат, применяемом в массовых производствах, которое характерно для рассматриваемых отраслей. В то же время в этих отраслях, используя позаказную систему калькуляции себестоимости, стоимость заключительной операции относят на себестоимость конкретных единиц. «Следовательно, калькуляция себестоимости такой продукции состоит из сочетания методов попроцессной и позаказной калькуляции себестоимости. Эта система калькуляции себестоимости называется пооперационной, или партионной», — пишет К. Друри [8]. В отечественной практике этот метод еще называют попередельным методом учета затрат.

*Попередельный метод учета затрат применяют при массовом производстве, когда исходное сырье, из которого изготавливают продукцию, последовательно проходит несколько стадий обработки, называемых переделом, на каждой из которых ему придаются новые свойства и получают новый передел — полуфабрикат собственного производства, если он не продается на сторону и не рассматривается как законченная продукция.*

Попередельный метод учета затрат чаще всего применяется в текстильной, деревообрабатывающей, металлургической, химической, нефтеперерабатывающей отраслях промышленности, для которых характерно разделение производственного процесса на отдельные технологические стадии обработки исходного материала, выполняемые в отдельных производственных цехах. Таким образом, *передел* — это часть производственного процесса с самостоятельной технологией и организацией производства, в результате которого получают передел нового качества. Передел может оказаться либо законченной продукцией, либо полуфабрикатом.

Полуфабрикаты собственного производства могут использоваться как для собственных нужд при дальнейшем производстве готовой продукции, так и для продажи на сторону другим организациям в качестве полуфабрикатов или комплектующих изделий.

Затраты на изготовление готовой продукции в таких производствах собираются по переделам, т.е. обычно по цехам, специализирующимся на выполнении отдельных операций, составляющих определенный передел. Стоимость конечного продукта равна сумме затрат, понесенных на каждом из переделов.

Переделы могут использоваться на производство одного вида продукции, на производство нескольких видов продукции или подлежать продаже.

Если передел используется на производство одного вида продукции и не подлежит продаже, то применяют *попередельный бесполуфабрикатный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции*.

В этом случае стоимость готовой продукции определяют как сумму затрат, понесенных при производстве каждого из переделов, т.е. как сумму затрат всех цехов, занятых в производстве готовой продукции, каждый из которых, как уже было сказано, обычно специализируется на изготовлении отдельных переделов, являющихся очередным этапом в изготовлении конечной продукции. На рис. 4.2 и в табл. 4.1 представлен пример отражения затрат на синтетических счетах при попередельном бесполуфабрикатном методе учета затрат и расчета себестоимости передела и единицы изделия по переделу.

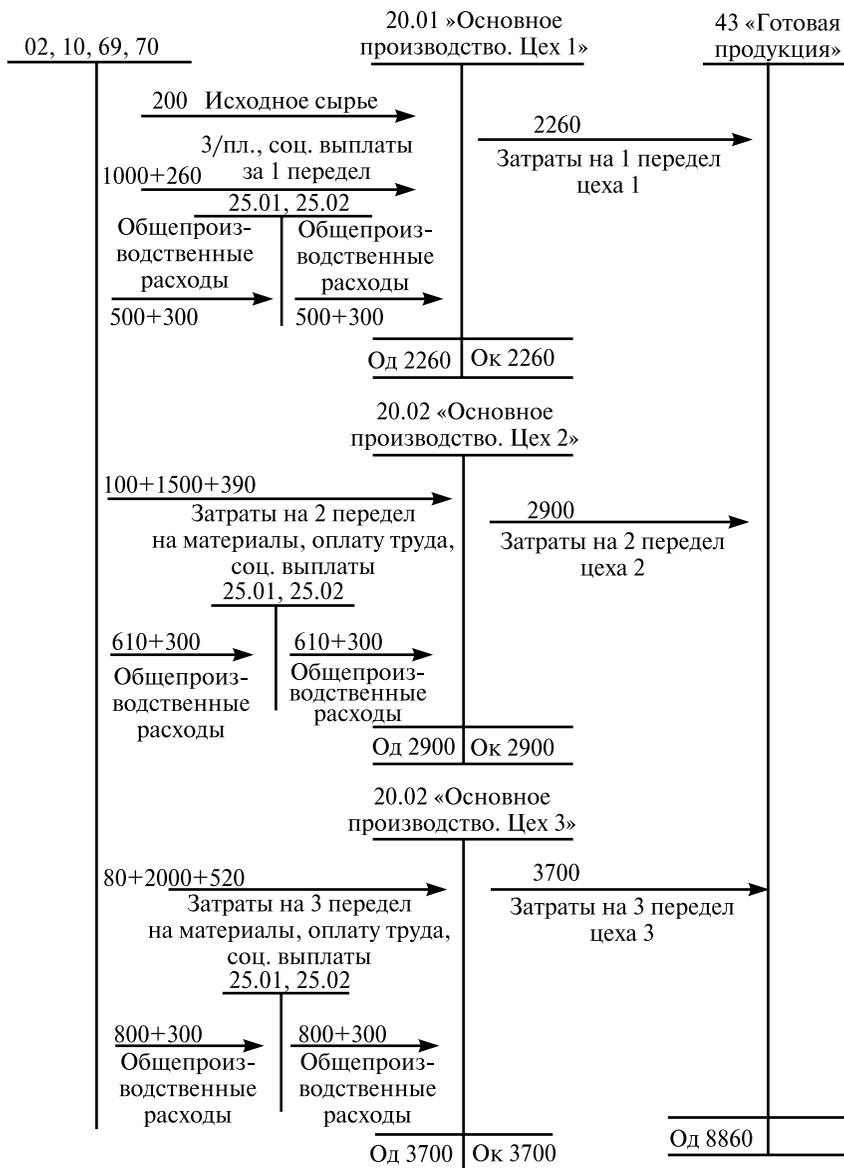


Рис. 4.2. Схема учета затрат при попередельном бесполуфабрикатном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Таблица 4.1

**Учет затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции с использованием попередельного бесполуфабрикатного метода**

Затраты	Сумма, тыс. руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Исходное сырье	200	20.01	10
Затраты на 1-й передел:			
– на оплату труда	1000	20.01	70
– на отчисления на социальные нужды	260	20.01	69
– на содержание машин и оборудования	500	20.01	25.1
– на общепроизводственные нужды	300	20.01	25.2
<b>ИТОГО</b>	2060		
Всего затраты по 1-му переделу	2260		
Затраты на 2-й передел:			
– на материалы	100	20.02	10
– на оплату труда рабочих	1500	20.02	70
– на отчисления на социальные нужды	390	20.02	69
– на содержание машин и оборудования	610	20.02	25.1
– на общепроизводственные нужды	300	20.02	26
<b>ИТОГО</b>	2900		
Затраты на 3-й передел:			
– на материалы	80	20.03	10
– на оплату труда рабочих	2000	20.03	70
– на отчисления на социальные нужды	520	20.03	69
– на содержание машин и оборудования	800	20.03	25.1
– на общепроизводственные нужды	300	20.03	25.2
<b>ИТОГО</b>	3700		
На себестоимость готовой продукции, оприходованной на складе, списаны затраты:			
на 1-й передел	2260	43	20.01
на 2-й передел	2900	43	20.02
на 3-й передел	3700	43	20.03
<b>ВСЕГО</b>	8860		
Число готовых изделий, штук	1000		
Себестоимость единицы изделия, руб.	8,86		

Затраты на 1-й передел составляют исходное сырье и добавленные к нему затраты на производство 1-го передела. Это затраты на оплату труда рабочих, занятых на производстве 1-го передела, на отчисления на социальные нужды с начисленной зарплаты, на содержание, ремонт и амортизацию оборудования, занятого при производстве 1-го передела, доля затрат на отопление, освещение, обслуживание и управление производством, приходящаяся на 1-й передел. Затраты на 1-й передел собирают по дебету счета 20.01 с кредита счетов 10, 70, 69, 25.1, 25.2.

Расходы на 2-й передел составляют затраты на оплату дополнительных материалов, оплату труда рабочих, занятых на производстве 2-го передела, на отчисления на социальные нужды с начисленной заработной платы рабочим, на содержание, ремонт и амортизацию машин и оборудования, используемых при производстве 2-го передела, долю затрат на обслуживание и управление цехом, приходящуюся на 2-й передел. Затраты на 2-й передел собирают по дебету счета 20.02 с кредита счетов 10, 70, 69, 25.1, 25.2 .

Затраты на 3-й передел определяют аналогично, собирая их по дебету счета 20.03 с кредита счетов 10, 70, 69, 25.1, 25.2. В рассматриваемом примере готовую продукцию производят в три этапа и 3-й передел — это готовая продукция. Для определения себестоимости готовой продукции затраты на каждый из переделов списывают соответственно с кредита счетов 20.01., 20.02., 20.03 в дебет счета 43.

Для определения себестоимости готовой продукции при поперечном бесполуфабрикатном методе учета затрат и калькулировании себестоимости продукции затраты на готовую продукцию, т.е. затраты на все переделы всех цехов, делят на количество произведенной продукции.

Если передел используется на производство нескольких видов продукции или на продажу на сторону, то возникает необходимость наряду с определением себестоимости готовой продукции определить себестоимость каждого из переделов. Это требуется в связи с тем, что, не зная себестоимости передела, нельзя сформировать его цену для продажи. Если же передел-полуфабрикат будет использоваться в дальнейшем при производстве разных видов продукции и в различных количествах, то чтобы установить затраты по этим полуфабрикатам, включаемым в стоимость последующих переделов, надо знать себестоимость используемого полуфабрика-

та. Во всех вышеназванных случаях используется попередельный полуфабрикатный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.

При этом варианте попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости в отличие от попередельного бесполуфабрикатного варианта, чтобы получить себестоимость полуфабриката, т.е. сумму всех затрат, понесенных на его получение, в стоимость каждого полуфабриката, помимо затрат на данный полуфабрикат, должны быть включены затраты на предшествующие переделы (полуфабрикаты). Пример отражения затрат на синтетических счетах при попередельном полуфабрикатном методе учета затрат и расчета себестоимости передела и единицы изделия по переделу представлен на рис. 4.3 и в табл. 4.2. По данным табл. 4.2 и рис. 4.3 видно, что в стоимость первого передела включаются стоимость исходного сырья и затраты на первый передел, которые составляют затраты на оплату труда рабочих, занятых на производстве 1-го передела, отчисления на социальные нужды с начисленной заработной платы, затраты на содержание, ремонт и амортизацию оборудования, занятого на 1-м переделе, доля общепроизводственных расходов, приходящаяся на 1-й передел. Эти затраты составляют стоимость первого передела, их собирают по дебету счета 20.01 с кредита счетов 10, 70, 69, 25.1, 25.2:

Д 20.01 К 10,70,69, 25.1, 25.2.

Стоимость 1-го передела как полуфабриката, т.е. материала, включают в расходы на производство 2-го передела в дебет счета 20.02 с кредита счета 20.01. К ним добавляют еще стоимость материалов, необходимых для производства передела 20.02 с кредита счета 10, затраты на оплату труда рабочих, занятых на производстве 2-го передела с кредита счета 70, отчисления на социальные нужды с начисленной зарплаты рабочих, занятых на 2-м переделе, с кредита счета 69, затраты на содержание, ремонт и амортизацию оборудования, занятого на производстве 2-го передела с кредита субсчета 25.1, и долю общепроизводственных расходов с кредита счета 25.2. В результате по дебету субсчета 20.02 получают себестоимость 2-го передела:

Д 20.02 К 20.01, 10,70,69, 25.1, 25.2.

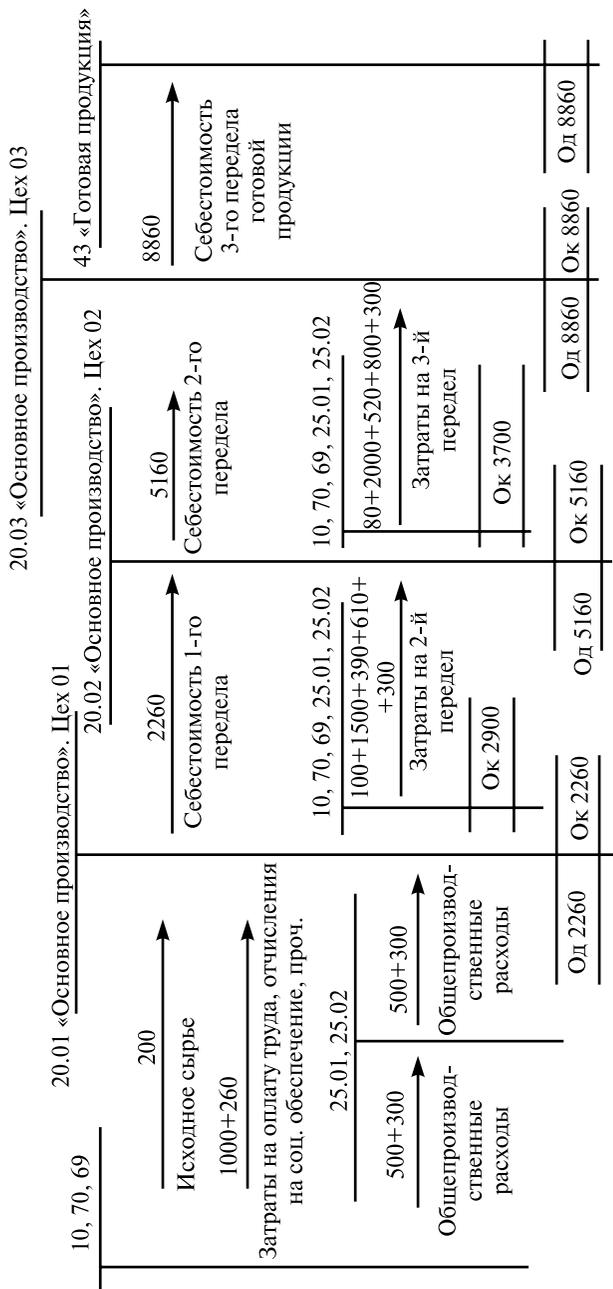


Рис. 4.3. Схема учета затрат при поперечном полуфабрикатном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Стоимость 2-го передела списывают на стоимость 3-го передела и добавляют расходы на его производство с кредита счетов затрат, о чем делается бухгалтерская запись:

Д 20.03 К 20.02, 10, 70, 69, 25.1, 25.2.

Поскольку 3-й передел является готовой продукцией, то его списывают на одноименный счет

Д 43 К 20.03.

Себестоимость единицы готовой продукции при использовании попердельного полуфабрикатного метода учета затрат можно определить двумя способами. Либо затраты на последний передел, т.е. на готовую продукцию, надо разделить на количество произведенной продукции, либо надо сложить затраты всех цехов на переделы и разделить на количество готовой продукции, предварительно исключив при этом из общей суммы затрат цехов так называемый «внутризаводской оборот», т.е. стоимость полуфабрикатов, потребляемых в организации на собственные нужды (см. табл. 4.2, рис. 4.3).

Таблица 4.2

**Учет затрат и калькулирование себестоимости с использованием попердельного полуфабрикатного метода**

Затраты	Сумма, тыс. руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Исходное сырье	200	20.01	10
Затраты на 1-й передел: — на оплату труда рабочих	1000	20.01	70
— на отчисления на социальные нужды	260	20.01	69
— на содержание машин и оборудования	500	20.01	25.1
— на общепроизводственные нужды	300	20.01	25.2
<b>ИТОГО</b>	2060		
Всего затраты по 1-му переделу	2260		
Себестоимость 1-го передела	2260		
Списали себестоимость 1-го передела на 2-й передел	2260	20.02	20.01
Затраты на 2-й передел: — на материалы	100	20.02	10

Окончание табл. 4.2

1	2	3	4
— на оплату труда рабочих	1500	20.02	70
— на отчисления на социальные нужды	390	20.02	69
— на содержание машин и оборудования	610	20.02	25.1
— на общепроизводственные нужды	300	20.02	26
<b>ИТОГО</b>	2900		
Себестоимость 2-го передела	5160		
Списали себестоимость 2-го передела на 3-й передел	5160	20.03	20.02
Затраты на 3-й передел:			
— на материалы	80	20.03	10
— на оплату труда рабочих	2000	20.03	70
— на отчисления на социальные нужды	520	20.03	69
— на содержание машин и оборудования	800	20.03	25.1
— на общепроизводственные нужды	300	20.03	25.2
<b>Итого</b>	3700		
Себестоимость 3-го передела — готовой продукции	8860		
Списали и оприходовали на склад готовую продукцию	8860	43	20.03
Число готовых изделий, штук	1000		
Себестоимость единицы изделия, руб.	8,86		

#### 4.4. Учет незавершенного производства

В зависимости от технологии и организации производства передел-полуфабрикат может из цеха, где его произвели, передаваться сразу в цех, где он подлежит дальнейшей обработке, или на склад, где он будет оприходован и находиться до его востребования для дальнейшей обработки другим цехом. При передаче передела из цеха в цех ведется только оперативный учет, т.е. оформляется накладная на передачу передела и делается запись о его передаче в специальном журнале без всяких бухгалтерских записей. При сдаче же передела на склад он приходится приходным ордером и делается бухгалтерская запись о его поступлении по дебету специ-

ального счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и кредиту счета 20.01 или 20.02 и т.д. Затем по мере надобности полуфабрикат отпускают в производство в цех по требованию-накладной, о чем делается запись по дебету счета 20.02 или 20.03 и т.д. с кредита счета 21 (рис. 4.4).

Полуфабрикаты на складе — это затраты, которые еще не принесли экономическую выгоду в отчетный период. Как запасы в виде незавершенного производства они представляют собой «условно-готовую продукцию», замороженные средства, хотя и способные принести экономическую выгоду в будущем. Поэтому для организации очень важно отслеживать их размеры и управлять их величиной.

При использовании поперечного метода учета затрат и калькулировании себестоимости проблема оценки и учета незавершенного производства имеет особое значение. Это связано с тем, что при поперечном методе учета затрат возможны различные варианты учета и оценки незавершенного производства, а значит, разная величина затрат на «условно готовую продукцию» — полуфабрикаты, т.е. запасов незавершенного производства, расходов и финансовых результатов. Поэтому для управленческого учета эта задача приобретает особую актуальность. К тому же возможность сокрытия брака, недостач, отходов производства, завышения выполнения норм выработки, пока производство не завершено и не установлены затраты на готовую продукцию, требуют особого регулярного контроля незавершенного производства.

*Незавершенное производство* — это производство, начатое в отчетный период и незаконченное. В состав незавершенного производства входят незаконченные заказы, строительные объекты, детали, комплектующие собственного производства, подлежащие дальнейшей обработке или сборке, продукция законченная, но не укомплектованная, не прошедшая испытаний и технической приемки, а также исправимый брак. В более широком понимании к незавершенному производству относятся также полуфабрикаты собственного изготовления, т.е. продукция отдельных цехов, которая переходит для дальнейшей обработки в другой цех или цеховые подразделения.

Определение и оценка объема незавершенного производства при позаказном и попроцессном методах учета затрат не имеет альтер-

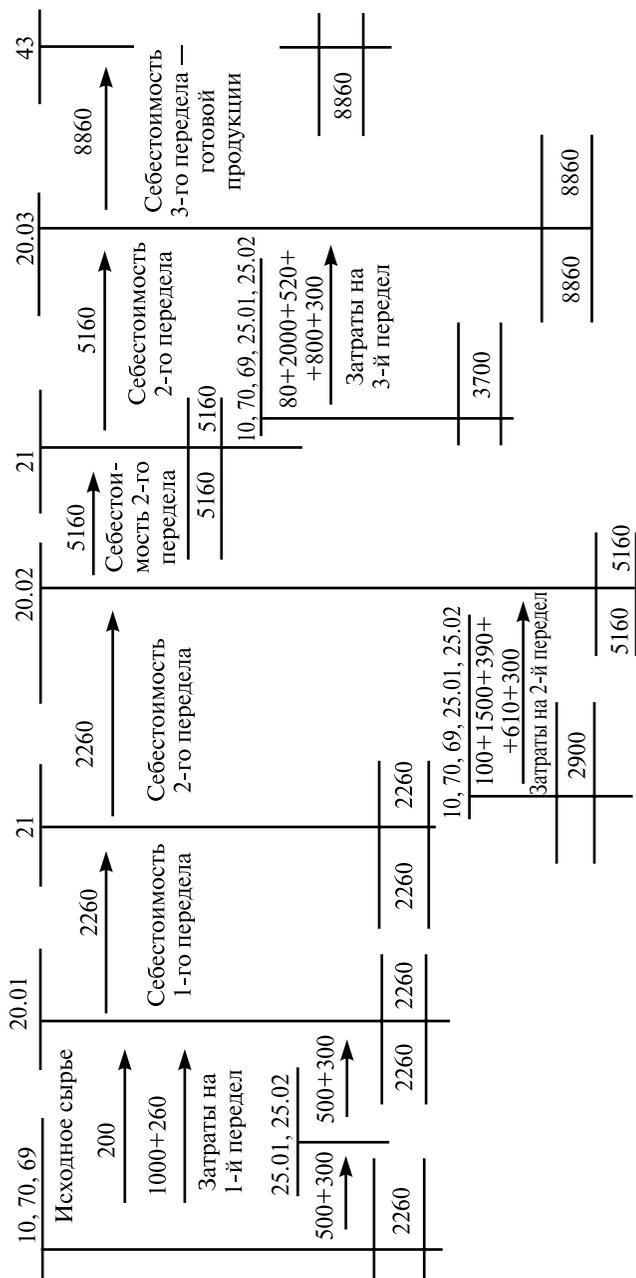


Рис. 4.4. Схема учета затрат при поперечном полубрикетном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с использованием счета 21 «Полубрикетный собственный производственный»

нативных вариантов. При позаказном методе все затраты, понесенные на выполнение заказа, пока он не закончен, составляют незавершенное производство. При попроцессном методе процесс производства непрерывен и потому не имеет незавершенного производства. При попередельном методе учета затрат и калькулирования себестоимости, когда само производство по переделам предполагает изготовление готовой продукции последовательно по этапам и невыполнение до определенного момента каких-то операций, какого-то передела, а значит и полного производственного цикла по производству готовой продукции, наличие незавершенного производства неизбежно. Объем незавершенного производства тем больше, чем длительнее процесс производства, и тем меньше, чем ритмичнее работает предприятие. На некоторых предприятиях оно бывает очень значительным, в частности, в машиностроении оно достигает 37 %. Это приводит, как уже отмечалось, к своего рода замораживанию оборотных средств, замедлению их оборота, поскольку на производство были истрачены ресурсы, но они не дали экономической выгоды в данный отчетный период, в то время как они уже могли бы быть направлены при прочих равных условиях для приобретения новых ресурсов, в новое производство, для получения новой экономической выгоды. Поэтому незавершенное производство нормируется и может подвергаться изменениям за исключением непрерывных производств и с принудительным ритмом (на конвейерных) как в сторону его снижения в целях сокращения сверхнормативных запасов по незавершенному производству, так и в целях его заполнения (достижения), чтобы избежать простоя производства в связи с отсутствием полуфабрикатов, комплектующих и просто незавершенного производства. Невыполнение норматива незавершенного производства может привести к нарушению ритмичности работы организации, ее обстановке.

Незавершенное производство в себестоимость готовой продукции на продажу не включается. Однако при планировании расходов на производство потребность в финансовых, материальных, трудовых ресурсах следует рассчитывать исходя из планируемых объемов производства как законченной готовой продукции, так и незаконченной продукции, работ, услуг, составляющих незавер-

шенное производство. То есть в бюджет расходов на производство должны быть включены как затраты на плановый объем готовой продукции, так и затраты на незавершенное производство, которое обычно имеет место в производствах с длительным рабочим циклом. Для этого необходимо подсчитать объем незавершенного производства, эквивалентного количеству готовой продукции с учетом степени (доли) готовности продукции  $K_{\text{гот}}$ , на которую понесли затраты, и включить в планируемый объем работ, на который планируется финансирование.

Объем производства в у.е. = Количество единиц ·  $K_{\text{гот}}$ .

$$K_{\text{гот}} = 1 - K_{\text{нзв}} = \text{Операций}_{\text{факт}} / \text{Операций}_{\text{по нормам}}$$

В случае невключения незавершенного производства в себестоимость готовой продукции при длительном процессе производства и наличии большого объема незавершенного производства процесс производства может быть прерван в связи с недостаточным финансированием, которое осуществляется на планируемый объем продаж готовой продукции. Это повлечет за собой отсутствие необходимых для продолжения непрерывного производства материальных ресурсов, средств на оплату счетов кредиторов и выплату заработной платы рабочим. Поэтому, разрабатывая бюджеты затрат и бюджет доходов и расходов организации, следует исходить из бюджета продаж и бюджета производства условно-готовой продукции с учетом незавершенного производства, эквивалентного количеству готовой продукции. Это позволит покрыть текущие затраты и заработать средства на обновление основных средств и мотивацию труда работников организации.

Порядок учета незавершенного производства при использовании поперечного метода учета затрат зависит от того, какой вариант учета затрат и калькулирования себестоимости используется: бесполуфабрикатный или полуфабрикатный. При бесполуфабрикатном методе учет затрат на переделы ведут по цехам и калькулируют себестоимость готовой продукции как сумму затрат всех цехов по всем переделам, т.е. среднюю по цехам (табл. 4.3, рис. 4.5). Это ограничивает возможность учета незавершенного производства в стоимостной оценке по каждому переделу, незавершенное производство может быть учтено только по цехам.

Таблица 4.3

**Учет незавершенного производства при попередельном бесполуфабрикатном методе учета затрат**

Затраты	Число операций	Сумма, тыс. руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Исходное сырье	10	500 шт. · 5 руб. = = 2500 руб.		
	10	100 шт. · 5 руб. = = 500 руб.		
	8	50 шт. · 5 руб. = = 250 руб.		
<b>ИТОГО</b>		3250 руб.	20.01	10
Затраты на 1-й передел: оплата труда рабочих, доля общепроизводственных расходов	10	500 шт. · 10 руб. = = 5000 руб.		
	10	100 шт. · 10 руб. = = 1000 руб.		
	8	50 шт. · 8 руб. = = 400 руб.		
<b>ИТОГО</b>		6400 руб.	20.01	70, 69, 25
Всего затрат по 1-му переделу, из них		9650 руб.		
на готовую продукцию		7500 руб.	43	20.01
на незавершенное производство		1500 + 650 = = 2150 руб.		
Затраты на 2-й передел	10	500 шт. · 6 руб. = = 3000 руб.		
	8	100 шт. · 4 руб. = 400 руб.		
<b>ИТОГО</b> из них:		3400 руб.	20.02	10, 70, 69, 25
на готовую продукцию		3000 руб.	43	20.02
на незавершенное производство		400 руб.		

1	2	3	4	5
Всего затрат на производство		13050 руб.		
Всего списано затрат на стоимость готовой продукции		$7500 + 3000 = 10500$ руб.		
Всего незавершенного производства по двум переделам		$500 + 250 + 1000 + 400 + 400 = 2550$ руб.		
Себестоимость готовой продукции, руб./штук		$10\ 500 : 500 = 21$ руб./шт.		
Объем производства в условных единицах		$500 \cdot 20/20 + 100 \cdot 18/20 + 50 \cdot 8/20 = 610$ у.е.		
Себестоимость произведенной продукции с учетом незавершенного производства, руб./у.е.		$13\ 050 : 610 = 21,4$ руб.		

Учет незавершенного производства ведется цеховыми работниками оперативного планирования, т.е. диспетчерами, и называется оперативным. Он позволяет следить за производством продукции и незавершенным производством на отдельных операциях, выявлять случаи неоформленных потерь, недостач, брака, приписки выработки, возникновения диспропорций в производстве. Для контроля за оперативным учетом незавершенного производства и уточнения затрат, приходящихся на остатки незавершенного производства цеха, наряду с оперативным учетом регулярно проводится инвентаризация незавершенного производства. При этом остатки подсчитываются в цеховых кладовых и на каждом рабочем месте, по отдельным наименованиям продукции и полуфабрикатам в зависимости от степени их готовности. При бесполуфабрикатном методе учета затрат и калькулирования себестоимости незавершенное производство обычно учитывают только в натуральном выражении и по цехам, в то время как при полуфабрикатном методе незавершенное производство учитывается по цехам, переделам в натуральном и стоимостном выражениях. Для

10		20.01		43	
500 шт. × 5 руб. = 2500	→		7500	→	
100 шт. × 5 руб. = 500	→		Затраты на 1-й передел		
50 шт. × 5 руб. = 250 (НЗП)	→		по готовой продукции		
<u>Ок 3250</u>					
<u>25.01, 25.02, 69, 70</u>					
500 шт. × 10 руб. = 5000	→				
100 шт. × 10 руб. = 1000	→				
50 шт. × 8 руб. = 400 (НЗП)	→				
<u>Ок 6400</u>					
		<u>Од 9650</u>	<u>Ок 7500</u>		
		Ск 650 (НЗП)			
		Ск 1500 (НЗП)			
<u>10, 25.01, 25.02, 69, 70</u>					
		<u>20.02</u>			
500 шт. × 6 руб. = 3000	→		3000	→	
100 шт. × 4 руб. = 400 (НЗП)	→		Затраты на 2-й передел		
			по готовой продукции		
<u>Ок 3400</u>					
		<u>Од 3400</u>	<u>Ок 3000</u>	<u>Од 10500</u>	
		Ск 400 (НЗП)			

Рис. 4.5. Учет незавершенного производства и готовой продукции при попередельном бесполуфабрикатном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг)

определения объема незавершенного производства в стоимостном выражении рассчитывается его объем в условных единицах готовой продукции. Условные единицы готовой продукции, как отмечалось, исчисляются исходя из количества незавершенной продукции — полуфабрикатов и доли затрат на незавершенное производство в общей сумме затрат по норме на готовую продукцию. Затраты могут измеряться в натуральном выражении, трудоемкостью, затратами материалов и т.п. В приведенном в табл. 4.3

примере незавершенное производство как объем производства в условных единицах готовой продукции рассчитывается как сумма числа полуфабрикатов — 100 штук, прошедших обработку в 1-м цехе (полную — 10 операций из 10 операций по норме) и во 2-м цехе (неполную обработку — 8 операций из 10 операций), и числа 50 штук полуфабрикатов, прошедших неполную обработку в 1-м цехе (8 операций из 10 операций по норме). Условный объем готовой продукции 100 штук полуфабрикатов, обработанных в 1-м и 2-м цехах с учетом степени (%) их готовности составляет 90 условных единиц:

$$100 \text{ штук} \cdot (10 \text{ операций} + 8 \text{ операций}) / (10 \text{ операций} + 10 \text{ операций}) = 90 \text{ у.е.},$$

а по 50 штукам полуфабрикатов, прошедших обработку только в 1-м цехе (8 операций из 10 операций по норме), составляет 20 условных единиц:

$$50 \text{ штук} \cdot (8 \text{ операций} + 0 \text{ операций}) / (10 \text{ операций} + 10 \text{ операций}) = 20 \text{ у.е.}$$

С учетом готовой продукции — 500 штук полуфабрикатов, прошедших полную обработку в двух цехах (20 операций из 20 операций по норме), коэффициент готовности составляет 1 или 100 %:

$$K_{\text{гот}} = 10 + 10 / 10 + 10 = 1,$$

весь условный объем продукции составляет 610 условных единиц:

$$500 \cdot 1 + 100 \cdot 0,9 + 50 \cdot 0,4 = 500 + 90 + 20 = 610 \text{ у.е.}$$

Себестоимость условной единицы произведенной продукции с учетом незавершенного производства, т.е. единицы условной готовой продукции, равна 21,4 руб.:

$$\text{Сб.ст.}_{\text{у.е.}} = \text{Всего затрат на производство} / \text{Объем производства у.п.} = 13\ 050 \text{ руб.} / 610 \text{ у.е.} = 21,4 \text{ руб./у.е.}$$

Себестоимость единицы произведенной готовой продукции равна 21 руб.:

$$\text{Сб.ст.}_{\text{г.п.}} = \text{Всего затрат на производство г.п.} / \text{Объем производства г.п.} = 10\ 500 \text{ руб.} / 500 \text{ шт.} = 21 \text{ руб./шт.}$$

При полуфабрикатном методе учет затрат и калькулирование себестоимости ведут по каждому переделу (полуфабрикату). Это позволяет вести учет незавершенного производства по каждому переделу (табл. 4.4, рис. 4.6).

Таблица 4.4

**Учет незавершенного производства при попередельном полуфабрикатном методе учета затрат и калькулировании себестоимости**

Затраты	Число операций	Сумма, тыс. руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Исходное сырье	10	500 шт. · 5 руб. = = 2500 руб.		
	10	100 шт. · 5 руб. = = 500 руб.		
	8	50 шт. · 5 руб. = = 250 руб.		
<b>ИТОГО</b>		3250 руб.	20.01	10
Затраты на 1-й передел: оплата труда рабочих, доля общепроизводственных расходов	10	500 шт. · 10 руб. = = 5000 руб.		
	10	100 шт. · 10 руб. = = 1000 руб.		
	8	50 шт. · 8 руб. = = 400 руб.		
<b>ИТОГО</b>		6400 руб.	20.01	70, 69, 25
Всего затрат по 1-му переделу, из них:		9650 руб.		
на готовую продукцию (1-й предел)		7500 + 1500 = = 9000 руб.	43	20.01
на незавершенное производство		650 руб.		
Стоимость 1-го передела списана на 2-й передел		9000 руб.	20.02	20.01
Затраты на 2-й передел: оплата труда	10	500 шт. · 6 руб. = = 3000 руб.		
	8	100 шт. · 4 руб. = = 400 руб.		
<b>ИТОГО</b>		3400 руб.	20.02	10,70, 69,25
Всего затрат по 2-му переделу		12 400 руб.		

1	2	3	4	5
в том числе на готовую продукцию		$7500 + 3000 =$ $= 10\ 500$ руб.		
на незавершенное производство		$1500 + 400 =$ $= 1900$ руб.		
Стоимость 2-го передела списана на склад готовой продукции		10 500 руб.	43	20.02
Всего незавершенного производства по двум переделам		$650 + 1900 =$ $= 2550$ руб.		
Всего затрат на производство		13 050 руб.		
Себестоимость 1-го передела, руб./шт.		$9000$ руб. : $600$ шт. = $= 15$ руб.		
Продукция 1-го передела с учетом незавершенного производства, у.е.		$600 \cdot 10/10 +$ $+ 50 \cdot 8/10 =$ $= 640$ у.е.		
Себестоимость 1-го передела с учетом незавершенного производства, руб./у.е.		$9650$ руб. : $640$ у.е. = $= 15,1$ руб./у.е.		
Себестоимость 2-го передела, руб./шт.		$10\ 500$ руб. : $500$ шт. $= 21$ руб./шт.		
Продукция 2-го передела с учетом незавершенного производства на 2-м переделе		$500 \cdot 20/20 +$ $+ 100 \cdot 18/20 =$ $= 590$ у.е.		
Себестоимость 2-го передела с учетом незавершенного производства на 2-м переделе, руб./у.е.		$12\ 400$ руб. : $590$ у.е. = $= 21,02$ руб./у.е.		
Объем производства в условных единицах		$500 \cdot 20/20 +$ $+ 100 \cdot 18/20 +$ $+ 50 \cdot 8/20 = 610$ у.е.		
Себестоимость готовой продукции (2-го передела) с учетом незавершенного производства в 1-м цехе и во 2-м цехе		$13\ 050$ руб. : $610$ у.е. = $= 21,4$ руб./у.е.		

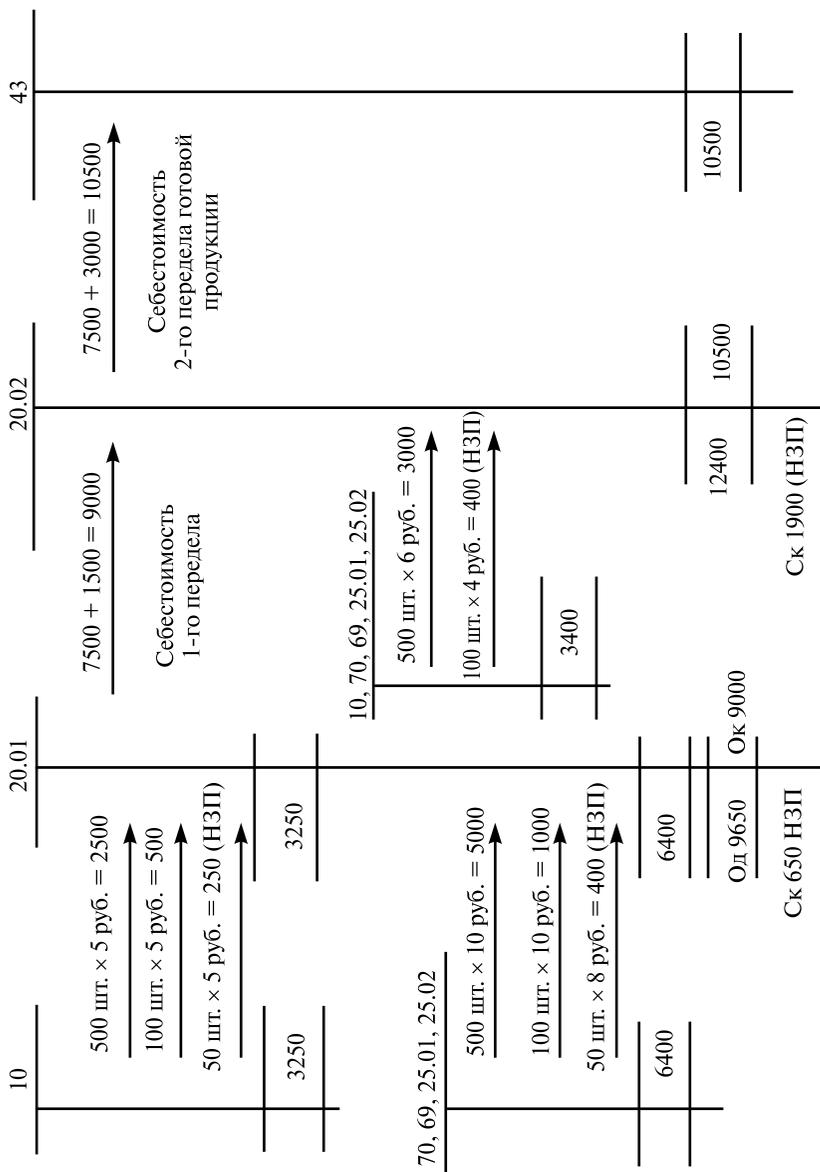


Рис. 4.6. Учет незавершенного производства и готовой продукции при поперечном полуфабрикатном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг)

## 4.5. Метод учета затрат по функциям (АВС-метод)

Метод учета затрат по функциям применяется в отраслях, где производство состоит из отдельных последовательно выполняемых процессов. В свою очередь процессы могут состоять из подпроцессов, отдельных операций (работ), выполняющих в производстве определенные функции по созданию конечной продукции. Их число зависит от степени детализации конкретных задач, которые необходимо выполнить в процессе достижения конечной цели. Примером такого производства является процесс перевозок грузов, пассажиров на железнодорожном транспорте. Грузы принимают к перевозке, выполняя ряд последовательных операций по приему груза к перевозке (взвешивание, оформление перевозочных документов, подача вагона под погрузку, погрузка грузов в вагон, подача вагона под накопление состава к отправлению), по осуществлению самой перевозки (формирование составов, перемещение от станции отправления до станции назначения), выгрузке и выдаче грузов. Для учета затрат при таком характере производства достаточно собрать затраты по каждой операции (работе)-функции, затем суммировать их по подпроцессам, процессам, этапам, получив в конечном итоге стоимость произведенной продукции. Разделив затраты, понесенные на весь процесс, на объем выполненных работ, получают среднюю себестоимость произведенной продукции. При необходимости можно аналогично определить себестоимость продукции, получаемой на каждом этапе при исполнении соответствующих функций определенным производственным подразделением. Например, на железнодорожном транспорте определяют себестоимость одной погруженной тонны груза, одного отправленного вагона, одного тонно-км брутто, одного вагона-км и т.п. Эти показатели необходимы для характеристики объема, качества работы подразделения, их выполнившего — погрузо-разгрузочной механизированной дистанции, станции, локомотивного депо, вагонного депо и т.п.; планирования и контроля работы этих подразделений.

Этот метод относят к *функционально-процессным методам*, так как процесс производства состоит из ряда последовательно выполняемых функций, что позволяет сложить затраты по этим функциям и определить затраты на конечную продукцию, а разделив на объем конечной продукции, определить себестоимость конечной продукции.

Использование этого метода нашло широкое применение в последние десятилетия XX века. Это обусловлено необходимостью более точного распределения косвенных расходов, возникшей в связи с высоким уровнем развития производства. По мере развития производства, внедрения механизированных и полностью автоматизированных производственных процессов структура затрат на предприятиях претерпела существенные изменения. С одной стороны внедрение новейших технологий и технических средств в осуществление производственного процесса привело к снижению доли прямых переменных затрат на материалы, оплату труда рабочих, пропорционально величине которых распределяют косвенные расходы. В то же время увеличилась доля постоянных затрат: на амортизацию основных средств в связи с использованием дорогостоящей техники, оборудования, результатов интеллектуальной деятельности, а также постоянных накладных расходов, связанных с обслуживанием и управлением производства, требующего высокого уровня квалификации и ответственности исполнителей, а значит и соответствующих затрат на оплату труда. В этой связи возникает необходимость обеспечения точного определения постоянных косвенных затрат на конкретный вид производимой продукции, работ, услуг. Использование традиционной системы распределения косвенных накладных затрат и включения их в себестоимость разных видов продукции, работ услуг пропорционально заранее установленной базе, отражающей удельный вес прямых затрат на определенный вид продукции или операций в стоимости произведенной продукции, работ, услуг, стало неправомерным, так как приводит к большим искажениям себестоимости единицы продукции, работ, услуг, особенно на крупных производствах, где объемы производства по разным видам продукции значительно различаются и велик удельный вес накладных расходов, связанных с постоянными затратами, с управлением производством, не зависящими в определенных пределах от объемов работ. Оценка мелкосерийного производства, на которое при действующей методике списуют меньше накладных расходов, подчас получается неправомерно заниженной, а крупносерийного, на которое накладные расходы будут списаны пропорционально объему продукции — завышенной. Это ведет к необоснованному формированию цен на продукцию, искажению величины расходов организации, ее финансовых результатов. Поэтому для

решения возникшей проблемы в 80-е гг. XX века стал широко использоваться метод функционального учета затрат, получивший название Activiti Based Costing, или метод ABC — метод учета затрат по операциям, работам, функциям.

*Метод ABC* позволяет определить полную себестоимость единицы продукции, работ, услуг путем распределения косвенных постоянных затрат по каждому виду операций-функций, по видам деятельности.

При использовании метода ABC в качестве объекта учета рассматривается операция-функция, а производство рассматривается как набор рабочих операций, составляющих определенный вид деятельности.

В процессе хозяйственной деятельности при выполнении операций-функций потребляют ресурсы и получают результат в виде продукции законченной (или незаконченной), выполненной работы, услуги определенной стоимости. Метод ABC предусматривает как поэтапный учет последовательно выполняемых операций и связанных с ними прямых затрат, так и поэтапное распределение косвенных расходов на себестоимость продукции. То есть постоянные, косвенные накладные расходы, связанные с обслуживанием и управлением производством, включаются в себестоимость, как и прямые расходы, тоже поэтапно по мере выполнения операций, функций, видов деятельности, процесса в целом. Для этого при использовании метода ABC выполняются следующие действия.

Прежде всего определяются перечень и последовательность операций, подлежащих выполнению, путем разложения более сложных операций на простейшие, обеспечивающие выполнение более сложных в технологической цепочке операций.

*Операция* — это событие, задание или единица работ, имеющее определенную цель, назначение.

На каждую операцию учитываются потребляемые в процессе производства ресурсы, их затраты. В ABC себестоимость этих операций используется как промежуточная ступень для последующего отнесения этих затрат на конечную продукцию. Так, например, определяют затраты по каждому виду деятельности на железнодорожном транспорте.

При этом часть затрат — прямые — может быть сразу прямо отнесена на определенный вид деятельности, а косвенные затраты тре-

буют предварительного их распределения. Для этого выделяются четыре типа операций по способу их участия в выполнении операции и связи с выпускаемой продукцией, выполняемыми работами, услугами, а соответственно и способу их списания на себестоимость:

- штучная работа;
- пакетная работа;
- продуктовая работа;
- общехозяйственные работы, обеспечивающие функционирование структурных подразделений и организации в целом.

По первым трем категориям операций (работ) затраты прямо относят на конкретную операцию, продукт, вид деятельности.

По четвертой операции, предназначенной для учета затрат, обеспечивающих работу всех подразделений и организации в целом, косвенные накладные затраты распределяют с помощью баз распределения, которые учитывают зависимость накладных расходов и объема производства промежуточного продукта. Для этого по окончании операций первого этапа процесса производства, обеспечивающих выполнение объемов работ на первом этапе, затраты ресурсов на выполненные операции первого этапа соотносятся с выполненным объемом работ на первом этапе, который измеряется определенным показателем, называемым измерителем объемов работ (носителем затрат). Тем самым определяют средние затраты, в том числе и накладные на единицу измерителя работ первого этапа.

Затем, умножив средние затраты (с учетом накладных), приходящиеся на измеритель работ первого этапа, определяют расходы на первом этапе (с учетом накладных). Аналогичные действия по определению затрат, в том числе и накладных, производятся на каждом этапе. На последнем этапе определяют затраты на конечную продукцию, умножив затраты на единицу измерителя работ на величину конечной продукции (объем работ и услуг).

Таким образом, метод АВС предусматривает определение полной себестоимости единицы продукции, работ, услуг путем распределения косвенных накладных затрат по каждому виду функций-операций и, наконец, конечной продукции (работ, услуг). Все ресурсы, затраченные на ту или иную рабочую операцию, составляют ее стоимость.

Ниже приводится условный пример использования метода АВС.

Например, организация специализируется на выполнении заказов по разработке программных продуктов в области решения задач управленческого учета. При этом каждый последующий заказ разрабатывается на базе управленческих задач, автоматизированных в предыдущих заказах. Учет затрат в этой фирме ведется позаказным методом. Затраты, понесенные на выполнение заказов, приведены в табл. 4.5, 4.6. Это затраты на материалы, оплату труда разработчиков программ, собираемые непосредственно по каждому заказу (см. табл. 4.5), и накладные затраты, связанные с приемом и оформлением заказов, содержанием и эксплуатацией оборудования, содержанием управленческого персонала (см. табл. 4.6). Объем продукции по каждому заказу задан в табл. 4.8.

Таблица 4.5

**Затраты на производство продукции, тыс. руб.**

Вид затрат	Заказ (вид деятельности)			Итого
	А	В	С	
Прямые материальные затраты	500	600	400	1500
Оплата труда производственного персонала	700	800	500	2000
Удельный вес оплаты труда, %	35	40	25	100
Общепроизводственные накладные расходы	2345	2680	1675	6700
Итого расходов	3545	4080	2575	10 200

При использовании позаказного метода учета затрат накладные расходы на обслуживание и управление производством, которые являются косвенными, традиционно по всем статьям затрат собираются в отдельных ведомостях общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Затем они распределяются и относятся на себестоимость соответствующего заказа. Распределение накладных расходов по заказам (видам деятельности) обычно производится пропорционально либо заработной плате производственного персонала, либо затратам материалов на производство, либо общей сумме прямых затрат на производство. В рассматриваемом примере накладные расходы распределяются по заказам пропорционально заработной плате производственного персонала. Для

Таблица 4.6

Расчет величины накладных расходов, приходящихся в среднем на единицу измерителя работ по каждой функции, тыс. руб.

Функции	Измеритель работ	Объемы работ по видам деятельности				Накладные расходы	Средние накладные расходы на измеритель
		А	В	С	Всего		
Оформление заказов	Число заказов	1	3	3	8	2400	300
Оплата труда управленческого персонала	Человеко-час	6	2	2	10	1300	130
Эксплуатация оборудования	Машино-час	7	3	3	15	3000	200
Итого						6700	

этого общая сумма затрат на оплату труда производственного персонала (см. табл. 4.5) принимается равной 100 %, и соответственно доля затрат на оплату труда составит:

- по заказу А =  $(700 : 2000) \cdot 100 \% = 35 \%$ ;
- по заказу В =  $(800 : 2000) \cdot 100 \% = 40 \%$ ;
- по заказу С =  $(500 : 2000) \cdot 100 \% = 25 \%$ .

Накладные расходы, связанные с приемом и оформлением заказов, управлением производством, содержанием и эксплуатацией оборудования, соответственно, составят:

- по заказу А =  $6700 \cdot 0,35 = 2345$  тыс. руб.;
- по заказу В =  $6700 \cdot 0,40 = 2680$  тыс. руб.;
- по заказу С =  $6700 \cdot 0,25 = 1675$  тыс. руб.

Результаты распределения накладных расходов и расчета себестоимости каждого заказа показаны в табл. 4.5.

При применении метода АВС для определения величины накладных расходов, приходящихся на каждый заказ, распределение косвенных затрат по заказам производится не пропорционально заработной плате производственных рабочих, как при позаказном методе, а пропорционально объему работ по каждой функции-операции на каждый заказ, связанной с обслуживанием и управлением производством. Для этого по каждой функции-операции, связан-

ной с обслуживанием и управлением производством, составляющей накладные расходы, прежде всего, на основании данных об объеме работ по каждой функции-операции на каждый заказ определяют общий объем работ по всем заказам каждой функции (см. табл. 4.6). Так, в рассматриваемом примере объем работ по операции-функции «Прием и оформление заказов», измеряемый числом заказов, равен 8 операциям, т.е. 1 операция на заказ А, плюс 3 операции на заказ В и 4 операции на заказ С. Аналогично определяют объемы работ по функции-операции «Оплата труда управленческого персонала», которые составляют 10 человеко-часов, и по операции «Эксплуатация оборудования», которые составляют 15 машино-часов.

Затем по каждой функции-операции рассчитывают среднюю величину накладных расходов, приходящихся на единицу работ по каждой отдельной функции при исполнении всех видов заказов. Для этого данные учета по каждой функции-операции о затратах, связанных с приемом и оформлением заказов, содержанием и эксплуатацией оборудования, содержанием управленческого персонала, приведенных в табл. 4.6, делят на величину измерителей объемов работ по каждой функции-операции, исполняемых для всех заказов. Так по функции «Прием и оформление заказов» накладные по трем заказам составляют 2400 тыс. руб., а объемы работ, измеряемые числом операций по трем заказам — 8 операций. Соответственно: средняя себестоимость 1 операции =  $2400 : 8 = 300$  тыс. руб.

Аналогично рассчитывается по функции-операции «Оплата труда управленческого персонала» средняя себестоимость 1 человеко-часа: средняя себестоимость 1 человеко-часа =  $1300 : 10 = 130$  тыс. руб., и по функции-операции «Эксплуатация оборудования» средняя себестоимость 1 машино-часа: средняя себестоимость 1 машино-часов =  $30\ 000 : 15 = 200$  тыс. руб.

Результаты расчетов приведены в табл. 4.6.

Таким образом, в табл. 4.6 показаны объемы работ по каждому заказу — виду деятельности, функции-операции и приведены результаты расчетов, накладных расходов, приходящихся в среднем на единицу измерителя работ по каждой функции.

В табл. 4.7 выполнен расчет накладных расходов, которые приходятся на каждую функцию-операцию и каждый заказ — вид деятельности путем умножения средней величины накладных расходов, приходящихся на единицу измерителя работ по каждой функции-операции, на соответствующий объем работ. Например, по функции операции «Прием и оформление заказов» накладные расходы составят:

по заказу А —  $300 \text{ тыс. руб.} \times 1 \text{ оп.} = 300 \text{ тыс. руб.}$

по заказу В —  $300 \text{ тыс. руб.} \times 3 \text{ оп.} = 900 \text{ тыс. руб.}$

по заказу С —  $300 \text{ тыс. руб.} \times 4 \text{ оп.} = 1200 \text{ тыс. руб.}$

Всего по этой функции-операции — 2400 тыс. руб.

Аналогично считают накладные расходы по остальным функциям-операциям (табл. 4.7).

Таблица 4.7

**Расчет накладных расходов, приходящихся на каждую функцию, вид деятельности (заказ), тыс. руб.**

Функции	Накладные расходы			Всего
	По видам деятельности (заказам)			
	А	В	С	
Оформление заказов	$1 \cdot 300 = 300$	$3 \cdot 300 = 900$	$4 \cdot 300 = 1200$	2400
Оплата труда управленческого персонала	$6 \cdot 130 = 780$	$2 \cdot 130 = 260$	$2 \cdot 130 = 260$	1300
Эксплуатация оборудования	$7 \cdot 200 = 1400$	$3 \cdot 200 = 600$	$5 \cdot 200 = 1000$	3000
Итого	2480	1760	2460	6700

Данные результатов расчетов табл. 4.7 о накладных расходах, приходящихся на каждую функцию по каждому заказу — виду деятельности, используются в табл. 4.8 для определения расходов на каждый заказ и расчета себестоимости единицы работ по каждому заказу. Объем продукции по каждому заказу, необходимый для расчета его себестоимости, задан в табл. 4.8, а прямые затраты берутся

**Сравнение расходов и себестоимости продукции  
при использовании позаказного метода учета затрат и метода ABC, тыс. руб.**

Затраты	Метод позаказный				Метод ABC			
	Заказ (вид деятельности)				Вид деятельности			
	А	В	С	Итого	А	В	С	Итого
Прямые материальные затраты	500	600	400	1500	500	600	400	1500
Оплата труда производственного персонала	700	800	500	2000	700	800	500	2000
Накладные расходы общепроизводственные	2345	2680	1675	6700	2480	1760	2460	6700
Итого расходов	3545	4080	2575	10 200	3680	3160	3360	10 200
Количество единиц продукции	180	90	39	—	180	90	39	—
Производственная себестоимость	20	45	64	—	20	35	86	—

Сравнение результатов учета и расчета затрат и калькулирования себестоимости позаказным методом и методом ABC (табл. 4.8) показывает, что расходы на каждый заказ и себестоимость единицы продукции по каждому заказу заметно разнятся. Это обусловлено различием в методике распределения накладных расходов при разных методах учета затрат.

Метод ABC выполняется в следующем порядке.

1. Бизнес (производственный процесс) организации подразделяется на основные виды деятельности. Это могут быть, например, прием и оформление заказов, эксплуатация и наладка оборудования, выполнение основного вида деятельности, контроль готовой продукции, отправка готовой продукции. Количество видов деятельности зависит от сложности производства. Чем сложнее технология процесса производства и организация бизнеса, тем большее число функций, видов деятельности приходится выделять. При этом косвенные накладные расходы идентифицируются с определенными видами деятельности.

2. Определяется носитель затрат — измеритель работ для каждого вида деятельности (кост-драйвер), оцениваемый в соответствующую

щих единицах измерения. Например, при проверке компьютеров носитель затрат — проверяемые компьютеры, измеритель работ (кост-драйвер) — число компьютеров проверенных, а в локомотивном депо носитель затрат — поездка локомотива, оформляемая маршрутом машиниста, а измеритель работ (кост-драйвер) — тонно-км брутто, рассчитываемые по маршруту машиниста, где указан вес поезда брутто (тонны) и пробег локомотива в данной поездке (км), и т.п.

3. Определяется величина накладных расходов, приходящихся в среднем на единицу носителя затрат — измерителя работ (кост-драйвера) по каждой функции-операции, путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) определенного вида деятельности на количественное значение соответствующего носителя затрат.

4. Определяются накладные расходы по каждой функции и виду деятельности, исходя из объемов работ по каждой функции и виду деятельности и стоимости накладных расходов, приходящихся в среднем на единицу носителя затрат (объемов работ) по каждой функции.

5. Определяются накладные расходы по видам деятельности путем их суммирования по функциям по каждому виду деятельности.

6. Определяются затраты на производство каждого вида деятельности путем суммирования прямых и накладных расходов по каждому виду деятельности.

Основной недостаток метода АВС состоит в том, что он значительно усложняет учет затрат и повышает трудоемкость калькулирования. Вместе с тем он имеет следующие преимущества:

- позволяет более точно калькулировать себестоимость продукции благодаря возможности более точного распределения косвенных затрат;

- формирует информационную базу внутрифирменного управления;

- дает возможность объективной оценки деятельности сегментов.

Таким образом, метод учета затрат и калькулирования себестоимости по функциям используется при массовых непрерывных производствах, требующих осуществления ряда последовательных операций-функций, выполняемых в определенном порядке, и где

большой удельный вес накладных расходов в общей сумме затрат, т.е. на крупных предприятиях. Он несет в себе элементы попроцессного метода, при котором определяется средняя себестоимость продукции в связи с невозможностью собрать затраты по каждой единице калькулирования, и позаказного метода, требующего сбора затрат по каждому объекту калькулирования — функции, виду деятельности с целью определения их себестоимости.

---

## 5. СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Если характер производства определяет выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости, т.е. порядок сбора, документирования, накопления затрат и расчета себестоимости, то исходя из целей и задач, возникающих в процессе планирования, контроля и анализа производства, принятия управленческих решений встает еще проблема выбора системы учета затрат и калькулирования себестоимости. Например, если целью планирования производства, принятия управленческих решений является установление оптимального объема продаж, объема производства или выбор той или иной технологии производства, организации труда и системы его оплаты, контроля затрат, то прежде всего следует определить, какая система учета затрат и калькулирования себестоимости должна быть применена. При выборе системы учета затрат и калькулирования себестоимости исходят из поставленных перед менеджером целей. Затем, уже исходя из поставленных задач, целей учета затрат и калькулирования себестоимости, соответственно, выбирают систему учета затрат и калькулирования себестоимости. В табл. 5.1. и на рис. 5.1 показано, какие системы учета затрат и калькулирования себестоимости применяют при решении задач управленческого учета и какие при этом могут быть использованы системы учета затрат и калькулирования себестоимости. Как видно из табл. 5.1 понятие «система» («модель») учета затрат и калькулирования себестоимости шире, более общее, чем понятие «метод» учета затрат и калькулирования себестоимости. При одной и той же «системе» («модели») могут использоваться разные методы, хотя перед предприятиями стоит одна и та же цель. Это обусловлено тем, что хотя задачи, встающие перед управленцами, могут быть одинаковыми, но они решаются для производств с различными технологиями, имеющих разный характер. Например, это может быть или массовое производство, или индивидуальное, мелкосерийное, которые требуют применения соответствующих методов учета затрат и калькулирования

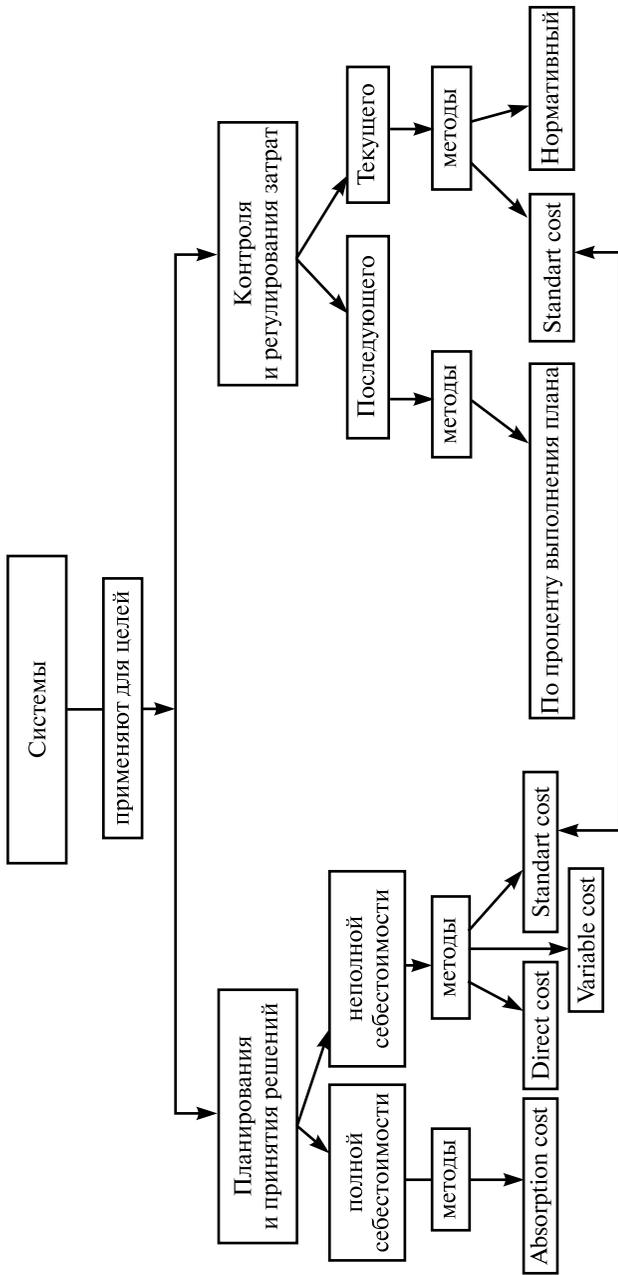


Рис. 5.1. Системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг)

себестоимости (позаказного или попроцессного). В то же время при одном и том же характере производства, например, индивидуальном, применяя один и тот же метод учета затрат и калькулирования — позаказный, могут использоваться разные системы, если стоят разные цели. Поэтому при планировании и принятии управленческих решений сначала:

- устанавливают цель, которая стоит перед менеджером;
- определяют задачу, которую он должен решить;
- исходя из этого выбирают или самостоятельно разрабатывают систему учета затрат и калькулирования себестоимости;
- выбирают метод учета затрат и калькулирования себестоимости, учитывая характер производства, для которого должна быть решена поставленная задача.

Например, при разработке цен, тарифов на продукты, работы, услуги надо принимать во внимание все затраты на производство. Поэтому применяемая для решения этой задачи система называется системой полной себестоимости.

*Таблица 5.1*

**Взаимосвязь систем и методов учета затрат и калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг**

Выбор системы учета затрат и калькуляции			Выбор метода учета затрат и калькуляции	
Цель	Система	Метод	Метод	Характер производства
1	2	3	4	5
Планирование и принятие решений	Полной себестоимости	Absorpchen cost	Позаказный	Индивидуальный Мелкосерийный
			Попередельный	Массовый Поэтапный
			Попроцессный	Массовый Поточный
			ABC	Массовый Пооперационный
	Неполной себестоимости	Direct cost, Variable cost	Позаказный	Индивидуальный Мелкосерийный
			Попередельный	Массовый Поэтапный
			Попроцессный	Массовый Поточный

1	2	3	4	5
Контроль и регулирование затрат	Последующего контроля	% выполнения плана, темп роста, темп прироста	Позаказный	Индивидуальный Мелкосерийный
			Попередельный	Массовый Поэтапный
			Попроцессный	Массовый Поточный
			ABC	Массовый Пооперационный
	Текущего (предварительного) контроля	Нормативный, Standard cost	Позаказный	Индивидуальный Мелкосерийный
			Попередельный	Массовый Поэтапный
			Попроцессный	Массовый Поточный

В то же время для принятия оперативного решения об объемах производства пользуются системой неполной себестоимости, так как в этом случае при разных альтернативных вариантах решения поставленной задачи изменяются только те затраты, которые зависят от объемов производства — так называемые релевантные. Не зависящие от объема производства затраты с изменением объемов производства не меняются, остаются постоянными. Поэтому в этом случае при сопоставлении различных вариантов сравнивают не все затраты, а только зависящие от объемов производства, т.е. неполную себестоимость, а не зависящие от объема производства расходы нет необходимости принимать в расчет. Соответственно эту систему учета затрат и калькулирования себестоимости называют системой неполной себестоимости. При этом, если задачи определения цен и тарифов, расчета оптимальных объемов продукции, работ, услуг решаются, например, для массового непрерывного поточного производства, то пользуются попроцессным методом учета затрат, а если для массового поэтапного процесса производства — применяют попередельный метод учета затрат.

Таким образом, если выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости зависит от характера производства, т.е. объективных причин, то выбор системы учета затрат и калькулирования себестоимости носит субъективный характер и зависит от целей учета.

## 5.1. Системы учета затрат для целей планирования и принятия управленческих решений

При выборе системы (модели) учета затрат для целей планирования и принятия управленческих решений, как было сказано, исходят из целей учета. Для целей планирования материальных, трудовых и энергетических ресурсов, потребных для осуществления производства, для целей ценообразования, оценки и анализа выполнения плана необходимо знать всю сумму затрат, требующихся для производства, и всю сумму израсходованных ресурсов. Поэтому в этом случае учету подлежат все понесенные затраты, которые составляют полную производственную себестоимость готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Такую систему учета затрат и калькулирования себестоимости называют *системой полной себестоимости*.

При учете затрат и калькулирования по полной себестоимости в течение отчетного периода на калькуляционных счетах затрат 20, 23, 29 непосредственно по данным первичных документов собирают прямые производственные затраты, обусловленные технологией производства, для которого организация была создана, и потому называемые основными расходами:

Д 20, 23, 29 К 02, 10, 69, 70.

На железнодорожном транспорте к такому виду затрат относятся расходы на топливо, электроэнергию на тягу поездов, на материалы для ремонта подвижного состава, пути, средств СЦБ и связи, линий электропередач, расходы на оплату труда машинистов, приемосдатчиков грузобагажа, ремонтных рабочих, составителей поездов и т.п.

На собирательно-распределительных счетах 25 и 26 в течение отчетного периода собирают косвенные затраты, которые обычно связаны с обслуживанием и управлением производством:

Д 25, 26 К 02, 10, 70, 69, 60, 76.

В конце отчетного периода косвенные затраты распределяют и списывают на себестоимость продукции с кредита счетов 25, 26 в дебет калькуляционных счетов 20, 23, 29:

Д 20, 23, 29 К 25, 26.

Счета 25 и 26 закрывают и в результате получают на калькуляционных счетах 20, 23, 29 полную себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Схема учета затрат и калькулирования себестоимости по системе полной себестоимости приведена на рис. 5.2.

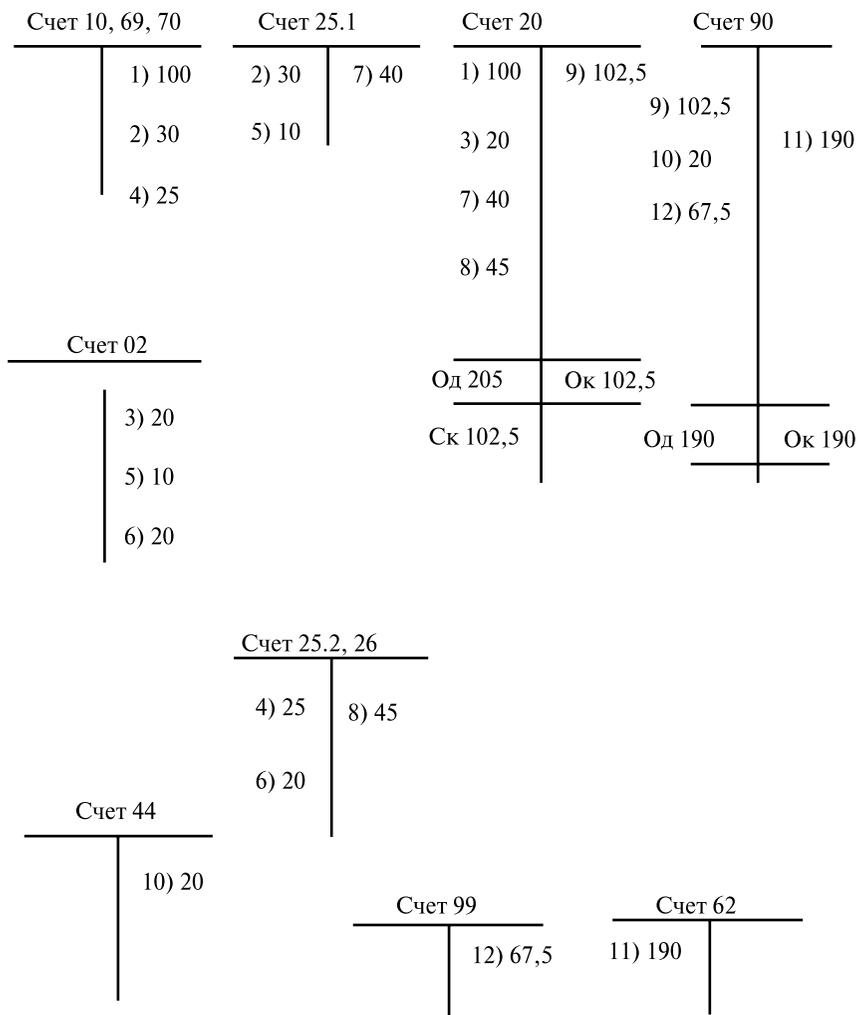


Рис. 5.2. Системы учета затрат и калькулирования полной себестоимости продукции (работ и услуг)

Система полной себестоимости учета затрат и калькулирования может предоставить информацию о себестоимости только по окончании отчетного периода, после того как будут распределены косвенные затраты. В этой связи система полной себестоимости не способна в случае необходимости обеспечить руководство предприятия в режиме реального времени информацией для оперативного принятия управленческого решения относительно производства той или иной продукции, той или иной технологии производства. Это ограничивает и даже лишает информацию, получаемую в системе полной себестоимости, таких важных для управления затратами качеств, как своевременность и полезность информации. В этой связи в 30-е гг. прошлого столетия в условиях все ужесточающейся конкуренции, необходимости оперативного реагирования на сложившуюся на рынке ситуацию американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном было предложено для целей управления затратами калькулировать себестоимость по неполной себестоимости.

При учете затрат по системе неполной себестоимости, как и по системе полной себестоимости, в течение отчетного периода на соответствующих производственных счетах собирают прямые затраты:

Д 20, 23, 29 К 02, 10, 70, 69, 60

и косвенные

Д 25, 26 К 02, 10, 70, 69, 60.

В отличие от системы полной себестоимости косвенные затраты в конце отчетного периода не распределяют и не списывают на калькуляционные счета 20,23,29, т.е. не включают в производственную себестоимость (почему она и называется неполной производственной себестоимостью), а полностью списывают на счет продаж 90.02 «Прочие расходы»:

Д 90.02 К 25, 26.

То есть косвенные затраты по управлению и обслуживанию производства полностью включают в полную коммерческую себестоимость, признавая тем самым их расходами отчетного периода в полной сумме, хотя может и не вся продукция, произведенная в

данном отчетном периоде, на которую понесли эти затраты, будет продана. Таким образом, система учета затрат и калькулирования себестоимости, при которой в производственную себестоимость включают только прямые затраты, а косвенные затраты не включают, а полностью списывают в конце отчетного периода на счет продаж и признают расходами отчетного периода в полной сумме, называется *системой неполной себестоимости*.

При учете затрат по системе неполной себестоимости в производственную себестоимость включаются только прямые затраты. Это позволяет, не дожидаясь конца отчетного периода, в любой момент определить производственную себестоимость в части прямых затрат и сравнить ее с неполной производственной себестоимостью, получаемой при других вариантах решения управленческих задач. Разница в затратах при различной организации производства обычно отражается только на прямых затратах (на затратах материалов на производство изделий, на заработной плате производственных рабочих, начисляемой исходя из количества сделанных изделий), которые непосредственно по данным первичных документов (требований-накладных на материалы, нарядов на работы, маршрутов) относят на конкретный вид продукции. Поэтому при выборе варианта, обеспечивающего наименьшие затраты, дающего наибольшую прибыль, обычно сравнивают именно эти прямые затраты, которые определяют разницу в затратах при различных вариантах. Необходимость в сравнении косвенных затрат, которые не зависят от вида продукции, а значит и их включение в производственную себестоимость отпадают. Их сразу в полной сумме списывают на финансовый результат — себестоимость отгруженной (проданной) продукции и тем самым признают расходами в полной сумме в данном отчетном периоде. При этом остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе, т.е. запасы, оцениваются также по неполной себестоимости. Этот метод учета затрат и калькулирования себестоимости в западной практике бухгалтерского учета получил название *метода прямых затрат* (Direct costing system) (рис. 5.3).

Впоследствии метод прямых затрат трансформировался в *метод переменных затрат* (Variable cost) — метод учета затрат и калькулирования себестоимости, при котором в производственную себесто-

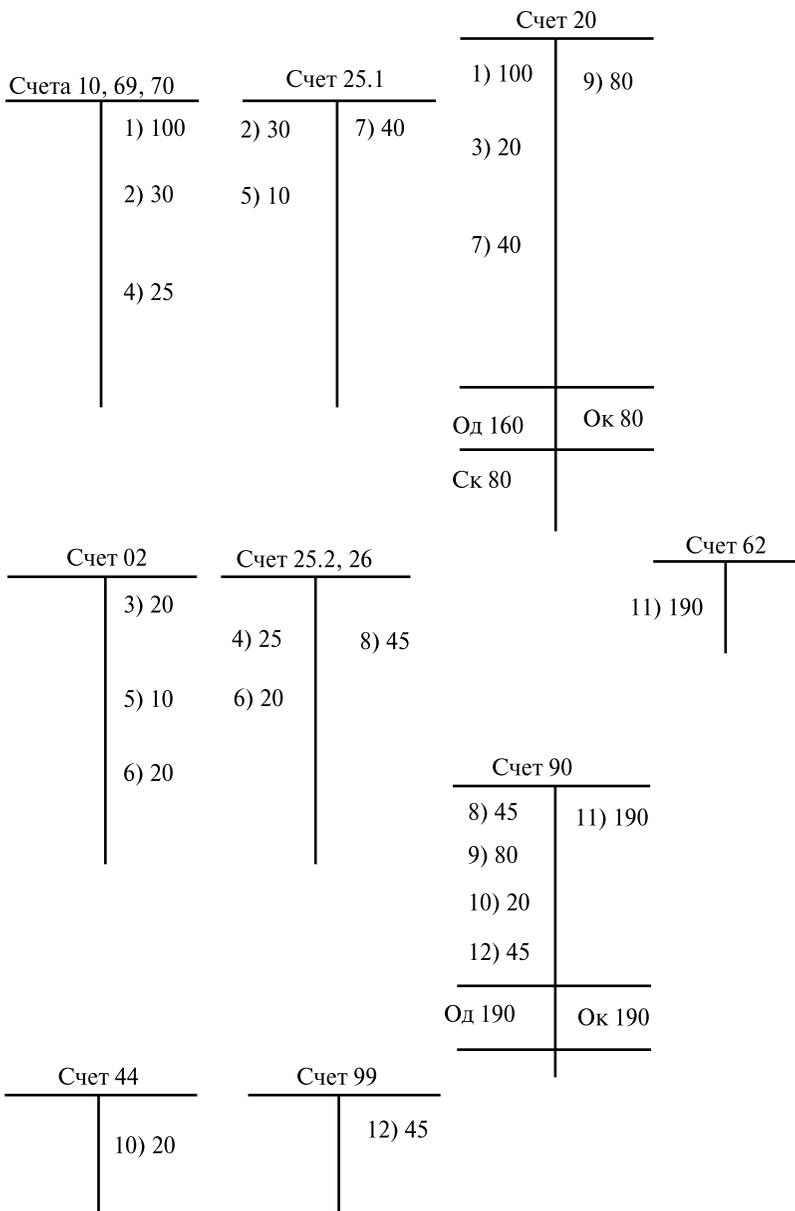


Рис. 5.3. Системы учета затрат и калькулирования по неполной себестоимости продукции (работ, услуг)

имость включают только переменные затраты, а постоянные затраты не включают, а полностью списывают в конце отчетного периода на счет продаж и признают расходами отчетного периода в полной сумме.

При этом методе в производственную себестоимость включают затраты, зависящие от объема работ. Это прямые затраты плюс затраты на содержание машин и оборудования, которые хоть и в меньшей мере, чем прямые затраты, зависят от объемов работ. К ним относятся затраты на электроэнергию, питающую станки, машины и оборудование, их смазку и на прочие материалы, затрата которых нормируется от времени работы машин и оборудования, объема выпускаемой продукции. В то же время такие затраты, как амортизация основных средств, нематериальных активов, которые имеют постоянный характер и от объема производства не зависят, можно в производственную себестоимость не включать, даже, если они относятся к одному виду продукции. Поскольку они носят постоянный характер и от объема производства не зависят, их сравнение при выборе из двух управленческих решений того, что дает наименьшие затраты, не имеет смысла.

Как подчеркивается в отечественной литературе [5] использование системы неполной себестоимости кардинально меняет не только концепцию калькулирования, но и подходы к признанию затрат расходами, определению финансовых результатов. Применяемая в рамках этой системы двухступенчатая система определения себестоимости (неполной и полной) и финансовых результатов (маржи-прибыли и операционной прибыли), изменила и схему построения отчета о финансовых результатах. *Маржинальная прибыль (доход)* — это разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) и ее неполной себестоимостью, включающей только переменные затраты:

$$\text{МП} = \text{Д} - E_v.$$

В состав маржинального дохода (прибыли) входят постоянные затраты и операционная прибыль организации:

$$\text{МП} = E_c + \text{Прибыль}.$$

Ее и называют суммой покрытия, так как она должна обязательно покрыть все затраты, чтобы не иметь убытков.

После вычитания из маржинального дохода (прибыли) постоянных затрат получают *операционную прибыль*:

$$\text{Прибыль} = \text{МП} - E_c.$$

Как влияет система и выбранный метод учета затрат на величину себестоимости продукции (работ, услуг), запасы и прибыль организации можно проследить на рис. 5.2 и рис. 5.3. Как видно на рисунках, величина полной производственной себестоимости составляет 205 тыс. руб., а неполной производственной себестоимости — 160 тыс. руб. Коммерческая себестоимость проданной продукции (работ, услуг), рассчитанная по системе полной себестоимости, составляет 122,5 тыс. руб., а по системе неполной себестоимости — 145 тыс. руб. Соответственно финансовый результат — операционная прибыль, рассчитанная по системе полной себестоимости, составляет 67,5 тыс. руб., а по системе неполной себестоимости — всего 45 тыс. руб. Как видим, прибыль по системе неполной себестоимости ниже, а значит и налог на прибыль будет ниже.

Выбранные системы и методы учета затрат и калькулирования себестоимости влияют не только на финансовые результаты, но и на форму отчетности о прибылях и убытках. В отчете о прибылях и убытках, разработанном при использовании маржинального подхода, внимание фокусируется на разделении затрат на переменные и постоянные и обязательно определяется маржинальная прибыль. На рис. 5.3 видно, что она составляет (без распределения запасов-остатков) 30 тыс. руб.:

$$\text{МП} = \text{Д} - E_v = 190 - 160 = 30 \text{ тыс. руб.}$$

Согласно МСФО и российским стандартам бухгалтерского учета использовать систему неполной себестоимости для составления внешней отчетности и расчета налогов, т.е. в финансовом и налоговом учете, не разрешается.

Вместе с тем эта система учета затрат, метод переменных затрат, как уже подчеркивалось, позволяют в режиме реального времени постоянно отслеживать финансовые результаты и выбирать оптимальный вариант организации производства при разных условиях, определяющих доходы и расходы, зависящие от этих условий и, в частности, от объема производства. Это определяет его преимущество перед другими системами и методами.

Как уже отмечалось ранее, с увеличением объемов производства доходы растут прямо пропорционально, а расходы растут медленнее доходов (см. рис. 2.4). Это связано с тем, что прямо пропорционально росту объема производства увеличиваются только зависящие переменные расходы, а независящие постоянные затраты остаются неизменными. И чем больше увеличивается объем производства, тем больше доходы при постоянной величине независящих расходов, обуславливающих все более медленный рост общей суммы расходов, все больший разрыв между доходами и общей суммой затрат, а значит все большую прибыль.

Однако с увеличением объемов производства рынок насыщается, спрос начинает снижаться, соответственно доходы падают. Объемы производства приходится снижать, соответственно расходы сокращаются, но только в части переменных затрат. Постоянные расходы остаются неизменными. В результате общая сумма расходов снижается медленнее доходов, которые уменьшаются прямо пропорционально снижению объемов производства. Соответственно разница между доходами и расходами, т.е. прибыль, начинает уменьшаться, и при определенной величине объема производства, называемого пороговым объемом, доходов хватает только на покрытие затрат, т.е. доходы становятся равны расходам, прибыль равна нулю.

*Пороговый объем* — это объем производства, при котором доходы равны расходам, а прибыль равна нулю.

При дальнейшем снижении объемов производства расходы превышают доходы, и производство становится убыточным (см. рис. 2.4).

Для того, чтобы в оперативном порядке установить, будет ли производство прибыльным при сложившихся на рынке ценах, определить, при каком объеме работ производство становится убыточным, т.е. когда прибыль становится равной нулю, необходимо сопоставить разницу доходов и переменных затрат с постоянными затратами, которые тоже надо покрыть, чтобы обеспечить безубыточное производство. Разницу между доходами  $D$  и переменными затратами  $E_v$ , непосредственно связанными с производством, им обусловленными, называют *маржа-прибыль* (МП).

Аналитически эта зависимость имеет вид:

$$\text{МП} = D - E_v = E_c + \text{Прибыль.}$$

Менеджерам важно знать, хватит ли маржи-прибыли на покрытие постоянных затрат  $E_c$  и чему равна сумма, оставшаяся после покрытия постоянных затрат, составляющая операционную (валовую) прибыль. Если маржа-прибыль превышает постоянные затраты, значит производство прибыльно:

$$\text{МП} > E_c.$$

Прибыль рассчитывается по формуле:

$$\text{Прибыль} = (D - E_v) - E_c = \text{МП} - E_c.$$

Если же маржа-прибыль меньше постоянных затрат, неспособна их покрыть, то такое производство убыточно:

$$\text{МП} < E_c.$$

Убыток рассчитывается по формуле:

$$\text{Убыток} = E_c - \text{МП}.$$

Таким образом, учитывая, что постоянные затраты в течение отчетного периода не меняются, достаточно только на основании прямых переменных затрат получить неполную себестоимость. Ее сопоставляют с доходами. Полученную разницу, составляющую маржу-прибыль, сравнивают с постоянными затратами и получают финансовый результат. Поскольку неполную себестоимость можно получить на любой момент времени, это позволяет в любой момент времени, не дожидаясь окончания отчетного периода и распределения постоянных затрат, ответить, будет ли производство прибыльно, покроют ли доходы затраты и принять решение о продолжении производства в соответствующих размерах или о его прекращении. Именно поэтому маржевая прибыль (маржевый доход) лежит в основе принятия управленческих решений, связанных с регулированием объемов производства при выборе альтернативных вариантов, которые могут возникнуть при обсуждении выбора цен, объемов производства, путей снижения затрат в случае падения рейтинга продаж.

В случае выявления возможного получения убытков для обеспечения покрытия затрат необходимо либо увеличить доходы, либо снизить переменные затраты. Чтобы увеличить доходы, надо увеличить либо цену на продукцию, либо объемы производства. Но по-

скольку цены определяет не производитель, а рынок, спрос и предложение на те или иные товары, работы, услуги, то доходы можно увеличить только за счет роста объема производства. Однако с ростом объема производства растут не только доходы, но и переменные затраты. Поэтому надо определить такой объем производства, при котором разница доходов и переменных затрат, т.е. маржа-прибыль, не оказалась бы ниже постоянных затрат. Для этого надо установить пороговый объем производства  $V^*$ . Пороговый объем  $V^*$  можно определить, исходя из равенства маржи-прибыли и постоянных затрат:

$$\text{МП} = E_c = Д - E_v,$$

учитывая, что доходы определяют как произведение объемов  $V$  и цен  $p$ :

$$Д = pV,$$

а переменные расходы — как произведение объемов и удельной переменной себестоимости  $e_v$ :

$$E_v = e_v V,$$

маржу-прибыль можно рассчитать по формуле:

$$\text{МП} = Д - E_v = pV - e_v V = (p - e_v)V,$$

$$(p - e_v)V = \text{МП}V = E_c.$$

Отсюда пороговый объем  $V^*$  равен

$$V^* = E_c / (p - e_v) = E_c / \text{МП},$$

где МП — маржа-прибыль на единицу продукции, т.е. удельная маржа-прибыль.

В нашем примере (см. табл. 2.4, рис. 2.4) пороговый объем  $V^*$  равен 200 единицам. Зная цену, можно определить пороговый доход, ниже которого производство становится убыточным:

$$Д^* = V^*p.$$

В нашем примере он составляет 900 руб:

$$Д^* = 200 \cdot 4,5 = 900 \text{ руб.}$$

Исходя из порогового дохода или порогового объема производства, можно определить пороговую цену  $p^*$ , пользуясь взаимосвязью:

$$p^* = D/V^*.$$

Для расчета порогового объема и порогового дохода также можно воспользоваться нормой маржи-прибыли или так называемым коэффициентом покрытия  $K_{\Pi}$ , который характеризует сумму маржи-прибыли, приходящуюся на 1 рубль дохода:

$$K_{\Pi} = (D - E_v)/D \text{ или } K_{\Pi} = (p - e_v)/p.$$

В рассматриваемом примере (см. табл. 2.4) при объеме производства, равном 300 единиц

$$K_{\Pi} = (1350 - 600)/1350 = 0,555 \text{ руб.},$$

т.е. на 1 руб. дохода приходится 55,5 коп. маржи-прибыли. Она остается постоянной при любом объеме, так как с изменением объема производства доходы и переменные затраты изменяются одинаково. При объеме производства в 400 единиц

$$K_{\Pi} = (1800 - 800)/1800 = 0,555 \text{ руб.}$$

Исходя из величины постоянных затрат и коэффициента покрытия, определяют пороговый доход:

$$D^* = E_c/K_{\Pi}.$$

В нашем примере

$$D^* = 500/0,555 = 900 \text{ руб.}$$

Определяют пороговый объем

$$V^* = D^*/p.$$

$$V^* = 900/4,5 = 200 \text{ единиц.}$$

Правильность расчетов подтверждают данные табл. 2.4.

В случае, если производство убыточное, для определения на сколько надо увеличить объемы производства, чтобы получить маржу-прибыль, достаточную для покрытия постоянных затрат, т.е. для обеспечения безубыточного производства, надо определить разницу

порогового объема  $V^*$  и величины объема  $V_{\text{факт}}$ , при котором производство убыточно:

$$dV = V^* - V_{\text{факт}}$$

В приведенном примере (см. табл. 2.4, рис. 2.4) пороговый объем равен:

$$V^* = 200 \text{ единиц.}$$

При объеме  $V_{\text{факт}}$  в 100 единиц производство будет убыточным. Убыток равен 250 единицам. Чтобы производство стало безубыточно, его надо увеличить на 100 единиц:

$$dV = V^* - V_{\text{факт}} = 200 - 100 = 100 \text{ единиц.}$$

Можно определить, какой при этом будет получен рост прибыли ( $d_{\text{прибыли}}$ ). Для этого надо сравнить маржу-прибыль при пороговом объеме и маржу-прибыль при фактическом объеме:

$$d_{\text{прибыли}} = \text{МП} \cdot V^* - \text{МП} \cdot V_{\text{факт}}$$

В приведенном примере прирост прибыли составит 250 руб. и позволит получить безубыточное производство:

$$d_{\text{прибыли}} = (4,5 - 2) \cdot 200 - (4,5 - 2) \cdot 100 = 250 \text{ руб.}$$

Из этой же зависимости можно определить, на сколько надо увеличить объем производства  $dV$ , чтобы получить планируемую прибыль:

$$dV = (E_c + \text{Прибыль}) / \text{МП} - E_c / \text{МП} = d_{\text{прибыли}} / \text{МП}.$$

В нашем примере, чтобы получить прибыль в сумме 550 руб. при ее настоящей величине 250 руб., ее надо увеличить на  $d_{\text{прибыли}}$ , равную 300 руб. Соответственно при цене  $p$ , равной 4,5 руб., и себестоимости в части переменных затрат  $e_v$ , равной 2 руб., объем производства надо увеличить на 120 единиц:

$$dV = 300 / (4,5 - 2) = 120 \text{ единиц.}$$

Таким образом, метод переменных затрат позволяет оперативно определить допустимую величину затрат на производство, выбрать оптимальный объем производства при сложившейся ситуации на рынке и избежать убытков. Для этого достаточно рассчитать переменные затраты и доходы при разных объемах производства при

сложившихся на рынке ценах и нормах расходов на единицу продукции. Это позволит определить маржу-прибыль и финансовый результат — прибыль или убыток:

$$\text{Доход} - E_v - E_c = \text{Прибыль}$$

$$(p - e_v) \cdot V - E_c = \text{Прибыль.}$$

При выборе оптимального варианта из сравниваемых вариантов организации производства достаточно определить маржу-прибыль. Если учесть, что постоянные затраты остаются неизменными при увеличении или уменьшении объемов производства до определенного предела, то, как видим из формулы, разница в марже-прибыли будет определять разницу в прибыли. Значит, прибыль будет тем больше, чем больше маржа-прибыль. Определив маржу-прибыль при разных объемах производства, ценах и себестоимости в части переменных затрат, выбирают вариант, обеспечивающий наибольшую маржу-прибыль.

Можно при выборе оптимального варианта постоянные затраты сразу исключить из сравнения, уменьшив доходы на постоянные затраты:

$$Д - E_c = E_v + \text{Прибыль.}$$

Полученная разница показывает, хватит ли доходов, оставшихся после покрытия постоянных затрат, на покрытие затрат, обусловленных объемом производства, т.е. переменных затрат, и будет ли получена прибыль:

$$\text{Доходы} - E_c - E_v = \text{Прибыль.}$$

В приведенном примере при объеме 300 единиц, если из дохода, равного 1350 руб. исключить постоянные затраты  $E_c$ , равные 500 руб., то на текущие переменные расходы  $E_v$  остается 850 руб. Если по плану на текущие переменные расходы  $E_v$  требуется 600 руб. и в план уложиться, то будет получена прибыль в сумме 250 руб.:

$$1350 - 500 - 600 = 250 \text{ руб.}$$

В то же время при плановом объеме в 100 единиц доход будет получен в сумме 450 руб. Этой суммы не хватит даже на покрытие постоянных затрат  $E_c$ , равных 500 руб. Если учесть, что на плано-

вые текущие расходы  $E_v$  еще требуется 200 руб., то производство окажется заведомо убыточным. Убыток составит 250 руб.:

$$450 - 500 - 200 = -250 \text{ руб.}$$

Величина затрат, как уже отмечалось, зависит не только от объемов производства, но и от затрат на единицу продукции, работ и услуг, т.е. себестоимости. Поэтому менеджеры постоянно держат на контроле себестоимость продукции, отслеживая, чтобы она не превысила сложившиеся на рынке цены. При этом для менеджеров очень важно знать себестоимость в части переменных  $e_v$  и в части постоянных  $e_c$  затрат, учитывая их различное поведение при изменении объемов производства, а также знать, при каком объеме производства себестоимость приближается к цене.

Себестоимость рассчитывается как отношение суммы затрат переменных и постоянных к объему производства:

$$e_o = E_o/V = (E_v + E_c)/V = e_v + e_c.$$

При этом следует иметь в виду, что себестоимость в части переменных затрат  $e_v$  с увеличением объемов производства не изменяется, так как зависящие расходы растут пропорционально увеличению объема производства:

$$e_v = E_v : V.$$

Это видно на рис. 5.4, табл. 2.4. В то же время себестоимость в части постоянных затрат  $e_c$  с увеличением объемов производства снижается, так как в то время, как объемы производства растут, постоянные затраты  $E_c$  остаются неизменными:  $e_c = E_c : V$  (см. табл. 2.4, рис. 5.4). Если при объеме в 200 единиц себестоимость в части постоянных затрат равна 2,50 руб., то при объеме производства в 300 единиц она уже равна 1,67 руб., в 400 единиц — 1,25 руб. В результате общая себестоимость единицы продукции, работ, услуг  $e_o$  снижается. Снижение себестоимости с увеличением объемов производства тем значительнее, чем больше доля постоянных затрат  $E_c$  в общей их сумме  $E_o$ .

Поскольку цена  $p$  остается в определенных пределах производства неизменной, так как определяется спросом и предложением, то с увеличением объемов производства разница между ценой и се-

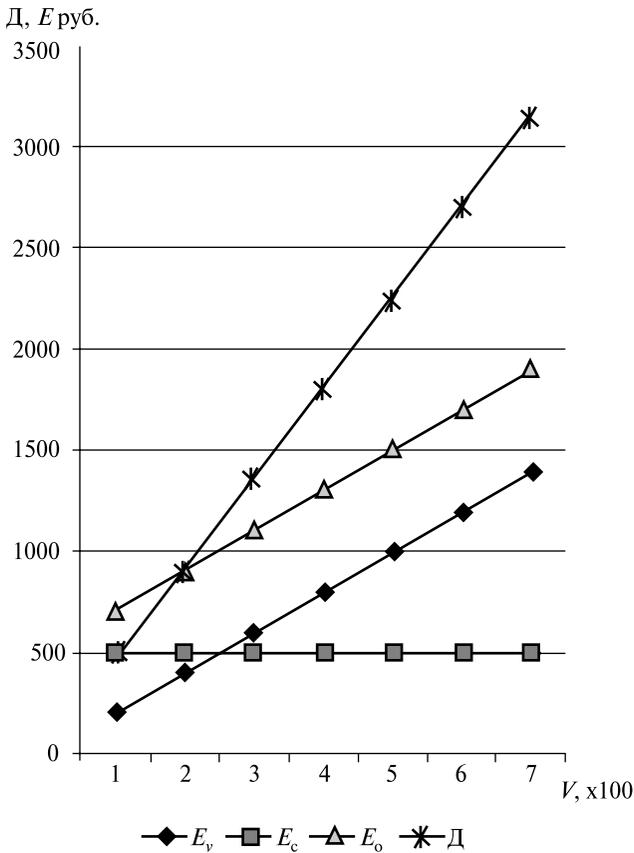


Рис. 5.4. Зависимость цены и себестоимости от объема производства

бестоимостью единицы продукции, работ, услуг  $e_o$  становится все больше, т.е. прибыль на единицу продукции растет:

$$\Pi/V = p - e_o = p - (e_v + e_c).$$

Если прибыль на единицу продукции при объеме производства в 200 единиц составляет ноль, то при объеме производства в 300 единиц — 0,80 руб., а в 400 единиц — 1,25 руб.

Если же объем производства снижается, то себестоимость в части постоянных затрат  $e_c$  растет (см. табл. 2.4). Соответственно разница между ценой и себестоимостью на единицу продукции

$e_0$  уменьшается, прибыль на единицу продукции снижается (см. табл. 2.4, рис. 5.4).

При определенном объеме производства себестоимость единицы продукции  $e_0$  сравнивается с ценой  $p$ . В нашем примере при объеме производства, равном 200 единицам, признаваемом пороговым  $V^*$ ,

$$e_v = e_c = 4,5 \text{ руб.}$$

При дальнейшем снижении объемов производства себестоимость единицы продукции  $e_0$  становится еще больше и превышает прибыль на единицу продукции  $\Pi/V$ . При объеме производства, равном 100 единицам, себестоимость единицы продукции равна 7 руб., в то время как цена составляет 4,5 руб., т.е. ниже себестоимости. Поэтому организация получит убыток в размере 2,5 руб. с единицы продукции и 250 руб. со всего объема в 100 единиц (см. табл. 2.4, рис. 5.4).

Для того чтобы знать, насколько прочны позиции организации, рассчитывается коэффициент «Запас прочности», который показывает, на сколько еще может быть сокращена выручка, чтобы не оказаться в убытке:

$$K_{зп} = D_{\text{факт}} - D^*/D_{\text{факт}} \cdot 100 \text{ \%}.$$

Так, в рассматриваемом примере (см. табл. 2.4) при объеме производства 300 единиц коэффициент запаса прочности составляет 33,3 %:

$$K_{зп} = (1350 - 900)/1350 \cdot 100 = 33,3 \text{ \%}.$$

Это означает, что во избежание убыточности производства нельзя допускать, чтобы доходы опустились ниже достигнутого уровня (1350 руб.) больше, чем на 33,3 %.

Согласно той же логике из этой формулы можно подсчитать, на сколько можно снизить объем производства, ниже которого производство будет убыточным при сложившихся на рынке ценах:

$$K_{зп} = (D_{\text{факт}} - D^*/p_{\text{факт}}) / D_{\text{факт}}/p_{\text{факт}} \\ K_{зп} = (1350 - 900)/4,5/(1350/4,5) = 0,333 \text{ или } 33,3 \text{ \%}.$$

Из расчета следует, что во избежание убытков объем работ может быть снижен не более чем на 33,3 %.

## **5.2. Системы учета затрат для целей их контроля и регулирования**

Для целей контроля и регулирования затрат в управленческом учете используются системы последующего и текущего (предварительного) контроля. В отечественной практике традиционно самое широкое применение имеет система последующего контроля прошлых затрат. При этой системе составляется план затрат на отчетный период, затем фактические затраты в течение отчетного периода отражают в учете, а по окончании отчетного периода сопоставляют фактические затраты с плановыми, выявляют причины отклонений от плана и принимают решение на будущее. Недостатком этого метода является осуществление контроля после свершения факта хозяйственной деятельности, когда затраты уже понесены и отчетный период закончился, упущено время, потрачены ресурсы. Рекомендации по исправлению ситуации могут быть даны только на будущее и то, если условия производства и продажи продукции на рынке остались прежними.

Более оперативный контроль и регулирование затрат обеспечивает система текущего, или ее еще называют предварительного контроля. Ее использование требует больших трудовых и материальных затрат по разработке нормативов, поэтому эта система учета оправдывает свое применение только при массовом производстве с постоянно повторяющимися операциями. Такой тип производства характерен для промышленного производства. На железнодорожном транспорте он может быть использован при учете затрат и калькулировании себестоимости на ремонте подвижного состава и оборудования, изготовлении запчастей. При этом в отечественной практике применяется нормативный метод учета затрат, а на западе — метод *Standart cost*.

Применение нормативного метода учета затрат прежде всего предусматривает изучение технологии производства, новейших технических и организационных достижений в этой области производства, изменения цен. Это позволяет пересмотреть старые и разработать новые нормы и нормативы затрат на производство с учетом изменения цен, производительности труда. Исходя из этого, составляется нормативная калькуляция себестоимости готовой продукции, работ и услуг.

В течение отчетного периода ведут учет затрат на производство одним из методов, выбранным исходя из особенностей производства и целей учета. В случае возникновения отклонения от нормы на его разрешение должен быть выписан специально оформленный документ. Например, если требуются дополнительные материалы, то на них выписывается требование, на котором должна быть отметка об отпуске материалов сверх нормы. Это может быть либо синяя полоса на требовании, либо печать о сверхнормативном отпуске, или простая запись. Документ должен быть подписан бухгалтером и руководителем, дающим право на сверхнормативный отпуск материалов, т.е. их перерасход. Аналогично наряд на сверхнормативные сверхурочные работы должен быть подписан руководителем организации. Руководитель, подписывая документ, который ставит его в известность о предполагаемом перерасходе, дает согласие на перерасход или экономию. Так осуществляется оперативный контроль и принятие решения.

В бухгалтерском учете отклонение от нормы, разница между нормативной и фактической величинами затрат отражается дополнительной записью в случае перерасхода, или сторнировочной записью в случае экономии. В бухгалтерском учете рекомендуется при применении нормативного метода учета затрат использовать счет 40 «Выпуск продукции» (рис. 5.5). По кредиту этого счета показывают нормативную себестоимость продукции, по которой она подлежит списанию на склад или на продажу в течении отчетного периода, что оформляется записью

Д 43, 90.02 К 40,

а по дебету показывают фактическую стоимость продукции, работ, услуг, которую определили в конце отчетного периода после списания отклонений в стоимости материалов, распределения и списания косвенных затрат, учета незавершенного производства на начало и конец отчетного периода:

Д 40 К 20,23,29.

Если в течении отчетного периода были разрешены отклонения от нормативов и они оформлялись специальными документами и поступили в бухгалтерию, то их отражают по кредиту счета 40 «Выпуск продукции»:

Д 43, 90.02 К 40.

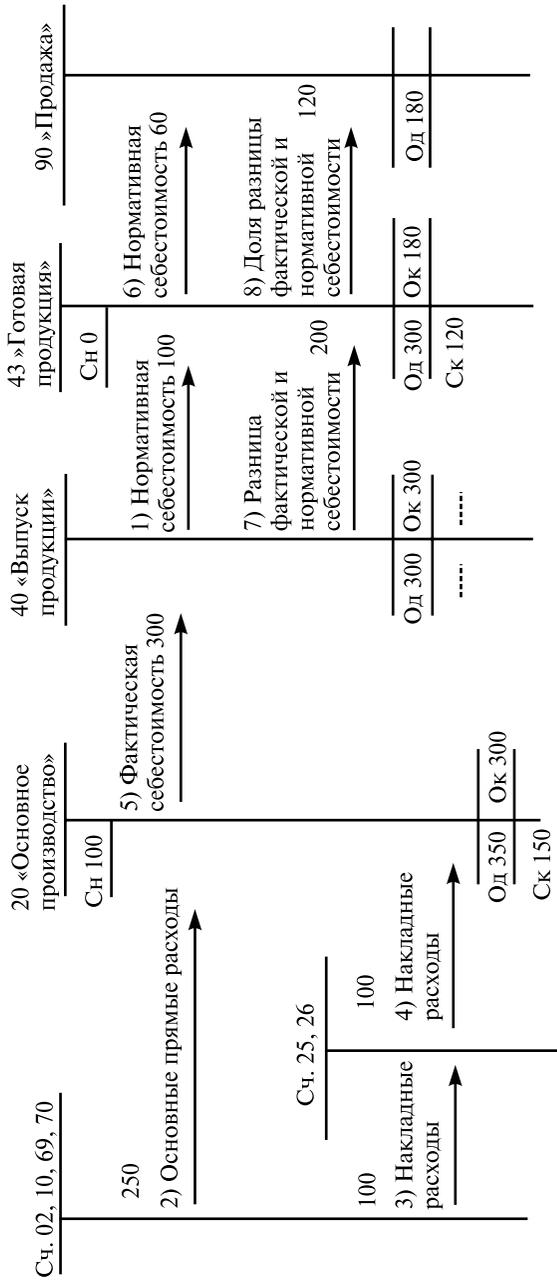


Рис. 5.5. Схема учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг) нормативным методом

По окончании отчетного периода сопоставляются дебетовые и кредитовые обороты по счету 40, т.е. фактические и нормативные затраты, и определяется разница между фактической и нормативной себестоимостью. Ее уменьшают на уже учтенные в течение отчетного периода отклонения и получают неучтенные отклонения. Общую сумму отклонений, т.е. разницу между фактической и нормативной себестоимостью, списывают дополнительной записью, если разница положительная, или сторнировочной, или обратной записью, если получена экономия:

Д 43, 90.02 К 40 сторно

или

Д 40 К 43.

Для записи затрат на счетах можно применять отдельные счета для учета отклонений. Неблагоприятные отклонения, вызывающие перерасход, отражают по дебету этих счетов, а экономию — по кредиту этих счетов.

В действующем Плане счетов 2000 г. рекомендуется разницу фактической и нормативной себестоимости списывать всей суммой на счет 90.02 «Себестоимость продаж», т. е. признавать расходами отчетного периода, не распределяя по периодам фактической отгрузки и продажи:

Д 90.01 К 43

на сумму отгруженной на продажу продукции по нормативной стоимости

Д 90.01 К 43

на сумму разницы между отгруженной на продажу продукции по фактической и нормативной стоимости.

Однако для целей контроля и более точного формирования себестоимости продукции, финансовых результатов целесообразно распределять разницу по периодам пропорционально проданной продукции, что предусматривает списание разницы между фактической и нормативной себестоимостью готовой продукции на счет 43 «Готовая продукция» в доле пропорционально величине отгруженной на продажу готовой продукции по нормативной себестоимости. Долю разницы  $d_{\text{разн}}$ , приходящуюся на отгруженную на продажу готовую продукцию, определяют путем умножения суммы от-

груженной по нормативной себестоимости готовой продукции, отражаемой по кредиту счета 43 в корреспонденции с дебетом субсчета 90.02 «Себестоимость отгруженной продукции»  $O_{\text{кнорм}}$ , на процент разницы между фактической и нормативной себестоимостью готовой продукции  $\%_{\text{разн}}$ :

$$d_{\text{разн}} = O_{\text{кнорм}} \cdot \%_{\text{разн}}$$

В свою очередь, процент разницы фактической и нормативной себестоимости определяют как отношение разницы фактической и нормативной себестоимости готовой продукции и нормативной себестоимости готовой продукции, равной сумме сальдо начального по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и оборота по кредиту счета 43 «Готовая продукция» по нормативной себестоимости. Он показывает разницу между фактической  $Cб_{\text{факт}}$  и нормативной  $Cб_{\text{норм}}$  себестоимостью готовой продукции, приходящуюся на 1 рубль нормативной себестоимости готовой продукции:

$$\%_{\text{разн}} = (Cб_{\text{факт}} - Cб_{\text{норм}}) / Cб_{\text{норм}}$$

В приведенном на рис. 5.5 примере

$$\%_{\text{разн}} = (300 - 200) / 200 \cdot 100 \% = 50 \%,$$

$$d_{\text{разн}} = 60 \cdot 0,5 = 30,$$

$$Cб_{\text{факт}} = Cб_{\text{норм}} + d_{\text{разн}} = 60 + 30 = 90.$$

Если же списать всю сумму разницы между фактической и нормативной себестоимостью отгруженной продукции, равную 100, на счет продажи и включить в себестоимость отгруженной продукции, то она составит уже не 90 единиц, а 160 единиц:

$$Cб_{\text{факт}} = Cб_{\text{норм}} + \text{Разн} = 60 + 100 = 160,$$

т.е. будет значительно выше.

Фактическая себестоимость готовой продукции может отличаться от нормативной не только за счет невыполнения нормативов, но и за счет их пересмотра или изменения условий производства. Поэтому в отечественной практике фактическую себестоимость при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости определяют по формуле

$$Cб_{\text{факт}} = Cб_{\text{норм}} - (Cб_{\text{факт}} - Cб_{\text{норм}}) - \text{Изменение}.$$

Изменение — это отклонение от нормы, связанное с изменением норм, цен в отчетном периоде по сравнению с предшествующим периодом. Эти отклонения имеют объективный характер.

Разница фактической и нормативной себестоимости — это отклонение от нормы, связанное с нерациональным использованием ресурсов или простоем, браком, т.е. с потерями в производстве или экономией. Эти отклонения обусловлены субъективными причинами, организацией производства. Их устранение является резервом снижения затрат. Для расчета фактической себестоимости можно воспользоваться и относительными величинами:

$$Сб_{\text{факт}} = Сб_{\text{норм}} - Сб_{\text{Норм}} \cdot I_{\text{откл}} - Сб_{\text{норм}} \cdot I_{\text{изм}}$$

где  $I_{\text{изм}}$ ,  $I_{\text{откл}}$  — индексы, отражающие изменения по объективным причинам и отклонения по субъективным причинам.

Метод «Стандарт-кост», используемый в западной практике, является аналогом нормативного метода учета затрат, широко применяемого в отечественном учете. Но в отличие от нормативного метода учета затрат при использовании метода «Стандарт-кост» учет затрат и калькулирование себестоимости осуществляются в системе неполной себестоимости, т.е. разница нормативной и фактической себестоимости признается расходом в том же отчетном периоде, когда готовая продукция отгружается и списывается на продажу, и распределение разницы по периодам в соответствии с суммой отгруженной на продажу продукции не производится. Кроме того, в западной практике не допускаются изменения нормативов в течение отчетного периода, а отклонения, возникающие по субъективным причинам, погашаются за счет виновников.

---

---

## 6. СИСТЕМА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И ЕЕ НАЗНАЧЕНИЕ

### 6.1. Бюджетирование как система планирования и контроля затрат

Цель управленческого учета, как уже отмечалось ранее, представлять руководителям и менеджерам в режиме реального времени информацию о затратах, на основании которой будут осуществляться контроль и анализ соотношения затрат и доходов для обеспечения получения прибыли. Наличие такой информации позволяет принимать соответствующие управленческие решения во избежание возможных потерь, прогнозировать объем производства на будущее, определять целесообразность наращивания производства или его сокращения, применения тех или иных материалов, оборудования, внедрения новых технологий и организационных форм, снижающих или увеличивающих затраты на производство и тем самым влияющих на финансовые результаты. Однако для управления издержками ограничиться только получением такой информации недостаточно. Чтобы информация управленческого учета способствовала выполнению производственных задач, т.е. «работала», необходимо применять соответствующие технологии ее использования, которые позволили бы управлять издержками. Такой технологией использования информации управленческого учета, которая позволяет в режиме реального времени контролировать затраты, корректировать их, координируя по местам возникновения, является система бюджетирования.

*Система бюджетирования* — это система планирования, контроля и регулирования затрат, основанная на балансовых построениях распределения и использования ресурсов. Ее основу составляет соблюдение требования по обеспечению баланса (равенства) между суммой распределяемых и используемых ресурсов. Его нарушение свидетельствует о перерасходе ресурсов и необходимости в

оперативном порядке принимать меры по его устранению путем корректировки и перераспределения затрат. В этом смысле система бюджетирования является действенным инструментом управления издержками.

В нашей стране в условиях преобладания государственной собственности на средства производства, централизованного управления и планирования народным хозяйством система бюджетирования использовалась на уровне хозяйства страны в целом, республик, краев и областей. Отдельным хозяйствующим субъектам, которые наделялись хозяйственными средствами на правах хозяйственного ведения и управления, производственный план задавался сверху, исходя из выделенных ресурсов. Его исполнение контролировалось по проценту выполнения плана, и потому потребности в бюджетировании как методе планирования и управления на уровне хозяйствующих субъектов — предприятий обычно не возникало. Однако в последние десятилетия с переходом хозяйствующих субъектов к полной хозяйственной самостоятельности и приобретением ими прав юридических лиц, полностью распоряжающихся имуществом, находящимся у них на правах исключительной собственности, несущих ответственность этим имуществом, бюджетирование стало неотъемлемой частью управления хозяйственной деятельностью организаций. Жесткая конкуренция на рынке, динамично меняющиеся условия бизнеса, производства и сбыта продукции заставляют руководителей стремиться создавать надежную основу принятия управленческих решений, разрабатывать и использовать технологии управления, адекватные условиям функционирования организации. Сегодня в качестве такой технологии управления широкое распространение получила система бюджетирования. Это связано с особенностями и возможностями бюджетирования как средства управления производством.

Под бюджетированием, как уже было сказано, прежде всего понимают планирование. Планирование — это определение действий на будущее.

Бюджет — это план. План определяет стратегию и тактику управления производством. Без планирования руководство способно только реагировать на сложившуюся ситуацию и не имеет возможности ее предвосхитить, предупредить.

С этой целью описание задач плана, проектирование возможных результатов и выбор пути их достижения даются в форме перечня количественных значений планируемых показателей в натуральном и денежном выражениях. Бюджет представляет собой перечень количественных показателей в денежном выражении.

Отличительной особенностью бюджета прежде всего является то, что это финансовый план. Его конечную цель составляет прогноз будущих финансовых операций и финансовых показателей. Согласно определению Института дипломированных бухгалтеров управленческого учета США *бюджет* — это план ожидаемых доходов, которые могут быть получены в отчетный период, и план ожидаемых расходов, которые могут быть понесены в отчетный период, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения поставленных целей.

Отличительной особенностью бюджета как плана является методика его разработки. Она определяется его назначением как инструмента планирования производственной деятельности хозяйствующего субъекта, оперативного контроля исполнения планов и их координации. Поскольку бюджет — это план распределения ресурсов и их использования, то сущность планирования этим методом состоит в увязке наличия ресурсов и их использования. В основе построения бюджета, как уже отмечалось, лежит известный в бухгалтерском учете принцип баланса ресурсов и их затрат, ресурсов и полученной от них экономической выгоды. Соблюдение принципа баланса суммы значений показателей, характеризующих ресурсы, и суммы значений показателей, отражающих их использование, является обязательным условием формирования бюджета. Так, например, в государственном бюджете должен соблюдаться баланс ресурсов — налоговых поступлений, и их использования — расходов на оборону, нужды народного хозяйства, социальные нужды и проч. В противном случае возникает дефицит (перерасход ресурсов) или профицит (доходы — экономическая выгода от использованных ресурсов, превышают их расход), что исключено при данной форме планирования — бюджетировании и требует принятия соответствующих оперативных решений.

Применение принципа баланса как основы бюджетирования обеспечивает и такое его преимущество, как выполнение оперативного контроля за исполнением бюджета. Возникшее в бюджете нарушение баланса наличия ресурсов и их использования свидетель-

ствуется либо об ошибочно принятом решении, либо об изменении условий производства. Это требует принятия новых решений, пересмотра первоначального плана.

Осуществление контроля выполнения плана возможно различными методами и, прежде всего, по проценту выполнения плана. Сопоставляя фактический уровень выполнения показателей плана с их планируемыми значениями, контролируют реализацию планового задания, и в случае возникновения отклонений фактических значений от показателей плана принимают соответствующие меры. Однако недостатком метода контроля по проценту выполнения плана является то, что он осуществляется по окончании отчетного периода, на который задавался план, когда ресурсы уже затрачены. Принять меры по устранению отклонений от планового задания при таком методе контроля можно только в будущем отчетном периоде. Это может привести к невосполнимым потерям времени, материальных и трудовых ресурсов в текущем отчетном периоде.

В отличие от контроля по проценту выполнения плана бюджет, благодаря условию обязательного соблюдения баланса наличия ресурсов и их затрат, затрат ресурсов и получаемой от их использования экономической выгоды, позволяет оперативно осуществлять контроль за затратами ресурсов по мере возникновения дисбаланса, т.е. перерасхода наличных ресурсов. Выполнение любой хозяйственной операции, вызывающей изменение в ресурсах, в той же сумме изменяет и их затраты, что одинаково отражается на статьях бюджета, характеризующих ресурсы и их использование. Поэтому нарушение их баланса свидетельствует либо о допущенном перерасходе ресурсов, либо о недополучении экономической выгоды по тем или иным причинам, требующим их выявления и принятия мер. Таким образом, условие соблюдения баланса ресурсов и их затрат при бюджетировании позволяет вести постоянный оперативный контроль за использованием ресурсов. Это обеспечивает возможность оперативно принимать соответствующие меры по недопущению перерасхода ресурсов и устранению дисбаланса в случае изменения обстановки, требующей либо большей затраты ресурсов, либо отказа от получения с наличных ресурсов планируемого экономического эффекта.

Условие обязательного соблюдения в бюджете баланса ресурсов и их затрат, позволяя применять бюджет как инструмент оператив-

ного контроля за затратами и полученной от них экономической выгоды, требует их быстрого регулирования и устранения дисбаланса путем оперативной корректировки статей бюджета. Возможность оперативной корректировки статей бюджета по распределению ресурсов в первоначальном плане в случае их дисбаланса является преимуществом системы бюджетирования как технологии управления. Пользуясь системой бюджетирования в управлении производством, организация, в случае изменения внешних условий на рынке сбыта или в финансовом состоянии партнеров, может в оперативном порядке в любой момент времени по мере надобности пересмотреть статьи бюджета в соответствии со сложившейся ситуацией и откорректировать их путем перераспределения ресурсов по статьям, цехам, структурным подразделениям. При этом учитывается, что исполнение плановых функций бюджета связано с распределением ресурсов между различными видами деятельности и различными структурными подразделениями.

Таким образом, бюджет позволяет контролировать ход исполнения производственного процесса, координируя деятельность всех подразделений в интересах предприятия в целом. *Преимущество системы бюджетирования как инструмента управления в том и состоит, что она создает возможность координировать деятельность структурных подразделений крупных организаций через систему бюджетов различного функционального назначения и иерархического уровня, составляющих так называемый генеральный общий бюджет фирмы, путем сбалансированного перераспределения между частными бюджетами ресурсов и их использования.* Это имеет особо важное значение для управления такой крупной многофункциональной компанией, как ОАО «РЖД».

Составляя основу для оценки деятельности организации и ее подразделений, бюджет одновременно является базой для их мотивации и принятия мер по устранению недостатков и выработки решений на будущее.

## **6.2. Принципы построения бюджетов**

В отличие от финансовой отчетности форма бюджетов не стандартизирована, но, тем не менее, методика построения бюджетов как инструментов планирования, контроля и координирования деятельности хозяйственных единиц едина для всех организаций.

Бюджет является основой внутрифирменного управления и количественно выражает централизованно устанавливаемые показатели плана как предприятия в целом, так и его структурных подразделений на определенный период.

Бюджет — это документ, который готовится ответственными за его исполнение лицами, и в соответствии с которым предприятие и его подразделения работают.

*Процесс составления бюджета, контроля его исполнения и корректировки называют бюджетированием.*

Процесс бюджетирования начинается с определения объектов бюджетирования, бюджетных периодов и системы бюджетных показателей.

Под *объектом бюджетирования* понимают структурное подразделение, для которого разрабатывается бюджет и руководители которого должны нести ответственность за его исполнение, обеспечивая тем самым достижение стратегических целей организации в текущем или долгосрочном периодах.

Структурное подразделение организации, являющееся объектом бюджетирования, в обязанности руководителя которого входит осуществление контроля за финансовыми показателями его деятельности, называют *центром финансовой ответственности* (ЦФО).

Через центры финансовой ответственности осуществляется руководство организацией, управление всеми ее ресурсами: инвестиционными, материальными, финансовыми. В зависимости от результатов, называемых критериями финансовой ответственности, за которые отвечает руководитель центра финансовой ответственности, выделяют:

- центры затрат;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

*Центром затрат* является структурное подразделение, руководитель которого отвечает только за произведенные затраты. Система управленческого учета в этом случае направлена лишь на измерение и отражение в учете затрат, понесенных структурным подразделением. За результаты же его деятельности, характеризующие объем произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, полученные за них доходы, руководитель центра затрат не

несет ответственности, поскольку либо в этом нет необходимости по технологии, либо это невозможно. Так, в задачи руководителя службы материально-технического снабжения входит только обеспечение организации необходимыми материальными ресурсами в заданном объеме и определенного качества, не допуская при этом превышения сметы затрат на приобретение материалов. Это заставляет руководителей службы снабжения при заключении договоров на поставки товарно-материальных ценностей ориентироваться только на качество и цены заготавливаемых ресурсов. В свою очередь, руководители производственных подразделений, цехов промышленных предприятий, локомотивных, вагонных депо на железнодорожном транспорте, которые заняты эксплуатацией, обслуживанием и ремонтом локомотивов и подвижного состава, несут ответственность только за затраты на производство, связанные с выполнением заданного объема производства (работ, услуг). Поскольку они выполняют только отдельные операции по осуществлению перевозочного процесса, за выполнение которого ОАО «РЖД» получает доходы, они не могут отвечать за финансовые результаты — доходы, прибыль. В их задачу входит выполнение заданного объема работ с наименьшими затратами ресурсов: основных средств, материалов, рабочего времени, не допуская превышения планового бюджета (сметы) затрат на производство. Таким образом, в задачи руководителя центра затрат входит организация нормирования, планирования и учета издержек производства с целью обеспечения наблюдения за ними, их контроля и управления ими в производственном процессе.

При определении центра финансовой ответственности как центра затрат учитывают следующие моменты. Прежде всего центр затрат должен иметь возможности являться отдельной сферой ответственности, наделенной определенными функциями, за выполнение которых назначенное лицо несет ответственность. Это может быть рабочее место, бригада, околотов, депо и т.п. Центр затрат должен объединять однотипные единицы: машины, рабочие места, структурные единицы, которые обуславливают однородные издержки. Это облегчает выбор факторов, определяющих издержки и управление ими, а также выбор базы распределения косвенных затрат по их носителям. Вместе с тем, выбирая число центров

затрат, следует иметь в виду, что с увеличением их числа возрастает доля общих затрат и необходимость их косвенного распределения, что снижает точность учета затрат и калькулирования себестоимости. Также следует иметь в виду, что чем больше центр затрат, тем выше ответственность.

*Центр доходов* — это центр финансовой ответственности, руководитель которого отвечает за получение доходов, не неся при этом ответственности за издержки производства. Ими обычно являются отделы продажи и распространения продукции, либо размещения средств или их привлечения через банки, страховые организации. На железнодорожном транспорте это могут быть и производственные подразделения, производящие незаконченную продукцию, работы, услуги, и подразделения, занимающиеся их реализацией. Например, локомотивные депо, занятые эксплуатацией, обслуживанием и ремонтом локомотивов; дистанции пути; дистанции электроснабжения; дистанции сигнализации и связи. Эти подразделения выполняют только часть операций по осуществлению перевозочного процесса. Вместе с тем они могут эти же работы выполнять по отдельным договорам за договорную цену для клиентов, т.е. как прочий обычный вид деятельности (ПВД). Например, локомотивное депо может отремонтировать локомотив частного парка, не входящий в инвентарный парк локомотивов ОАО «РЖД» и не числящийся на его балансе. Дистанции электроснабжения могут продавать переработанную электроэнергию или оказывать услуги по ремонту электроаппаратуры на сторону за договорной тариф.

Руководители центров затрат и центров доходов несут ответственность лишь за те показатели, за которые на них возложена ответственность, их полномочия ограничиваются сферой деятельности по управлению уровнем лишь этих показателей, за финансовые результаты они ответственности не несут.

Большими управленческими полномочиями наделяются руководители центров прибыли. *Центр прибыли* — это центр финансовой ответственности, руководитель которого отвечает за размер полученной прибыли. Прибыль является критерием оценки деятельности центра ответственности и его руководителя. Для получения большей прибыли руководитель должен найти оптимальное сочетание размеров доходов и расходов, он принимает решения о количестве потребляемых ресурсов, ценах, по которым их приобретают,

объемах продажи продукции и ценах по ее реализации. Имея большие возможности, чем руководители центров затрат и центров доходов, повлиять на результаты деятельности возглавляемых ими центров финансовой ответственности, руководители центров прибыли несут и большую ответственность за эффективность их работы. Это используется руководством организации как условие стимулирования подразделений. В западной практике с этой целью часто создают центры прибыли, которые хотя и являются лишь частью единого технологического комплекса, но отвечают за свою деятельность «рублем». Для этого практикуется система, при которой компании группы продают свою продукцию другим компаниям группы по внутренним «трансфертным» ценам. Аналогичная система практиковалась и в нашей стране в виде системы «хозяйственного расчета». На железнодорожном транспорте в качестве трансфертных цен раньше использовались расходные ставки, расчетные цены, эталонные цены. В настоящее время трансфертные цены имеют место при расчетах между компаниями группы, выполняющими разные функции в обеспечении перевозочного процесса.

В практике бюджетирования используют центры маржинальной прибыли (дохода), призванные отслеживать прямые затраты, маржу-прибыль, суммы покрытия.

При всех преимуществах центров прибыли перед центрами затрат и центрами доходов их руководители не заинтересованы в эффективном использовании средств, вложенных в организацию, в ее основные фонды, нематериальные активы, т.е. в повышении рентабельности продукции, работ услуг. За эффективность использования средств, инвестированных в предприятие, отвечают центры инвестиций.

*Центр инвестиций* — это центр финансовой ответственности, руководитель которого отвечает за эффективность использования средств, инвестированных в предприятие, их рентабельность и фондотдачу.

Поскольку рентабельность организации зависит не только от расходов, доходов, определяющих прибыль, но и от того, какое количество ресурсов было затрачено для достижения полученных финансовых результатов, руководителю центра инвестиций придется отслеживать, как используются основные средства, нематериальные активы на участке, за который он несет ответственность.

Руководители центров инвестиций обладают наибольшими полномочиями в управлении хозяйственной деятельностью организации. Вместе с тем они несут за нее наибольшую ответственность. Они имеют право и соответственно должны отслеживать как расходы и все факторы, их определяющие, так и доходы, использование средств, вложенных в организацию, и принимать решения об объемах производства, инвестировании средств в то или иное мероприятие, в то или иное структурное подразделение, исходя из сложившейся конъюнктуры рынка и возможностей организации.

Таким образом, деление экономического субъекта на центры финансовой ответственности и, следовательно, их ранжирование по степени влияния на результаты деятельности организации и ответственности за них позволяют более эффективно управлять предприятием, возлагая на центры финансовой ответственности обеспечение эффективного исполнения стоящих перед ними задач в рамках их центров финансовой ответственности и тем самым решать задачи, стоящие перед организацией в целом, с наименьшими затратами при получении наибольшей экономической выгоды.

Инструментом управления предприятием, конкретизации его целей являются показатели хозяйственной деятельности: объем и качество работы, затраты, доходы, прибыль, рентабельность. В системе бюджетирования различают две группы показателей:

- ключевые показатели эффективности;
- бюджетные показатели.

*Ключевые показатели эффективности* — это показатели, предназначенные для характеристики эффективности деятельности экономического субъекта. Например, прибыль, рентабельность, характеризующая съем продукции с рубля затрат.

*Бюджетные показатели* характеризуют выполнение хозяйственной деятельности организации и ее подразделений, которые закладываются в бюджет. Бюджетные показатели — это натуральные и стоимостные показатели. Они характеризуют выполнение хозяйственной деятельности организации и ее подразделений в соответствии с параметрами ее стратегического развития в текущем и долгосрочном периодах, которые закладываются в бюджет. Это планируемые показатели объема продаж, объема закупок, объема производства, качества продукции, затраты на материалы, затраты на оплату труда и т.п.

При планировании бюджетных показателей их представляют в форме таблиц, которые содержат перечень плановых и фактических значений показателей бюджета, называемых статьями бюджета. При этом в бюджете могут быть статьи, отражающие наличие ресурсов на начало и конец отчетного периода, статьи, отражающие движение ресурсов — их поступление или расход вследствие выполнения операций хозяйственной деятельности. Но в любом случае должно соблюдаться правило баланса, которое заключается в том, что сумма наличия ресурсов на начало отчетного периода и их поступления должна равняться сумме их расхода и остатка на конец отчетного периода независимо от того, движение каких показателей характеризует бюджет — натуральных, стоимостных, расходов или доходов:

$$\begin{aligned} & \text{Наличие ресурсов на нач.отч.пер.} + \text{Поступило ресурсов} = \\ & = \text{Расход ресурсов} + \text{Наличие ресурсов на кон.отч.пер.} \end{aligned}$$

Таблицы, содержащие перечень статей бюджета, называют *бюджетными формами*. В них предусматривается заполнение значений показателей как за предшествующий период, так и за отчетный период, плановых и фактических значений показателей.

Бюджеты разрабатываются на определенный временной интервал, который называется *бюджетным периодом*. Предприятия разрабатывают бюджеты различных периодов: текущие — на месяц, квартал, полугодие, год или долгосрочные — на несколько лет.

Порядок, сроки заполнения бюджетных форм в виде количественных значений планируемых показателей бюджета регламентируются методическими указаниями по бюджетированию, регламентами разработки и корректировки бюджетов. Совокупность бюджетных форм, методик и регламентов, определяющих порядок формирования, контроля и анализа исполнения бюджетов, составляют бюджетную систему.

### 6.3. Виды бюджетов и их назначение

Бюджеты могут быть различных видов. В зависимости от объектов бюджетирования различают *генеральный (общий)* и *частные бюджеты*. **Генеральный бюджет** охватывает деятельность экономического субъекта в целом, частные бюджеты разрабатываются для его структурных подразделений. Генеральный бюджет объединяет час-

тные бюджеты. Это бюджеты подразделений в составе организации. Частные бюджеты характеризуют источники получения доходов и их распределения по направлениям затрат.

В зависимости от поставленных задач применяют *статические и гибкие бюджеты*. Статическими бюджетами называют бюджеты, значения показателей которых не подлежат изменению. Их рассчитывают на конкретный уровень деловой активности экономического субъекта. Если бюджетирование ставит своей целью текущее управление производственной деятельностью экономического субъекта и его подразделений, координацию их деятельности и оперативное реагирование на изменение условий деятельности организации, разрабатываются гибкие бюджеты. Их составляют для нескольких альтернативных вариантов деловой активности экономического субъекта, в которых значения показателей корректируются с учетом возможного изменения условий его деятельности.

На железнодорожном транспорте генеральным бюджетом является консолидированный бюджет ОАО «РЖД». Частные бюджеты на железнодорожном транспорте — это бюджеты разного иерархического уровня: территориальных (железных дорог) и функциональных филиалов и входящих в них структурных подразделений (локомотивных, вагонных депо, дистанций пути и электроснабжения и т.п.), выполняющих различные функции в перевозочном процессе.

Деятельность структурных подразделений направлена на выполнение отдельных технологических операций, процессов, обеспечивающих создание продукции, выполнение работ, оказание услуг, приносящих организации доход. Поэтому руководители, управляющие и менеджеры отдельных организационных структур строят свою деятельность исходя из интересов предприятия в целом. Система бюджетирования способствует этому, поскольку принципы построения генерального и составляющих его частных бюджетов требуют разработки частных бюджетов исходя из задач генерального бюджета организации в целом и с учетом работы других подразделений. Если в одном из структурных подразделений происходят какие-то изменения, на которые оно не может отреагировать, и это может повлечь за собой невыполнение генерального бюджета, требуется откорректировать либо частные бюджеты других подразделений, либо генеральный бюджет. Таким образом, система бюд-

жетирования позволяет координировать работу различных подразделений на обеспечение эффективной деятельности экономического субъекта в целом.

Генеральный бюджет — это всесторонний план. Он описывает деятельность экономического субъекта на всех этапах кругооборота средств от момента их заготовления до момента продажи, а затем вложения полученных средств. Генеральный бюджет координирует блоки частных бюджетов, каждый из которых характеризует отдельный процесс в кругообороте хозяйственных средств организации и отличается от других частных бюджетов по своему функциональному назначению в управлении производством. Генеральный бюджет состоит из двух блоков: операционного и финансового бюджета.

*Операционный бюджет* составляют бюджеты оперативного управления производством: бюджет продаж, бюджет производства, бюджет запасов и закупок материалов, бюджет затрат, бюджет финансовых результатов (доходов и расходов).

Другая часть генерального бюджета представлена бюджетами финансового управления. Это инвестиционный бюджет (бюджет капитала), бюджет движения денежных средств и прогнозный баланс. Вместе они составляют *финансовый бюджет*, который призван планировать использование финансовых ресурсов организации — прибыли, денежных поступлений в оплату за проданную продукцию, выполненные работы и услуги, заемных средств (кредитов и займов), федеральной помощи в виде субсидий, субвенций и беспроцентных кредитов. Конечной целью финансового бюджета является разработка прогнозируемого баланса, который есть результат финансовых и нефинансовых операций, повлекших за собой изменения в активах и обязательствах баланса. Он формируется на основе бюджета финансовых результатов (бюджета доходов и расходов), бюджета капитальных вложений (инвестиций) и бюджета движения денежных средств.

Таким образом, генеральный бюджет экономического субъекта состоит из частных бюджетов разного функционального назначения в кругообороте средств и их места в иерархической структуре организации. Поэтому на разных иерархических уровнях (на железнодорожном транспорте на уровне структурных подразделений, территориальных и функциональных филиалов, дочерних и зависимых

обществ и ОАО «РЖД» в целом), могут формироваться одинаковые бюджеты функционального назначения и при этом функциональный бюджет вышестоящего иерархического уровня объединяет частные бюджеты такого же функционального назначения входящих в него нижестоящих подразделений. Так например, бюджет затрат разрабатывается на железнодорожном транспорте на уровне структурных подразделений, железных дорог и ОАО «РЖД» в целом. При этом бюджеты затрат железных дорог, функциональных филиалов разрабатываются на основе бюджетов входящих в них структурных подразделений, бюджет затрат на уровне ОАО «РЖД» объединяет бюджеты затрат территориальных и функциональных филиалов, дочерних и зависимых обществ.

Охватывая процесс кругооборота средств организации, все бюджеты связаны между собой, взаимозависимы и взаимообусловлены. Схема взаимосвязи бюджетов приведена на рис. 6.1. Разработку системы бюджетирования начинают с операционного бюджета и, в частности, с формирования бюджета продаж. На его основе составляется бюджет производства, а исходя из потребностей бюджета производства строится бюджет запасов и закупок материалов. Завершающим этапом составления операционного бюджета является разработка бюджета затрат и бюджета доходов и расходов (бюджета финансовых результатов). На основе операционного бюджета формируется финансовый бюджет.

Статьи бюджетов отражают движение ресурсов по всем стадиям кругооборота средств в различной форме, т.е. в форме товаров, денежных средств, затрат, готовой продукции в виде определенных показателей. При этом один и тот же показатель может быть введен в систему бюджетов как входящий только один раз, в противном случае будет иметь место нарушение баланса ресурсов и их распределения, использования и полученного результата, и нельзя будет впоследствии провести корректировку бюджетов. Как уже было сказано, формирование операционного бюджета начинают с составления бюджета продаж. Разработка бюджета продаж является весьма ответственным моментом бюджетирования, так как определяет доходы организации. При формировании бюджета продаж исходят как из производственных возможностей предприятия, так и из ситуации на рынке данной продукции. Изучаются предложения и спрос на продукцию, работы и услуги, которые опреде-

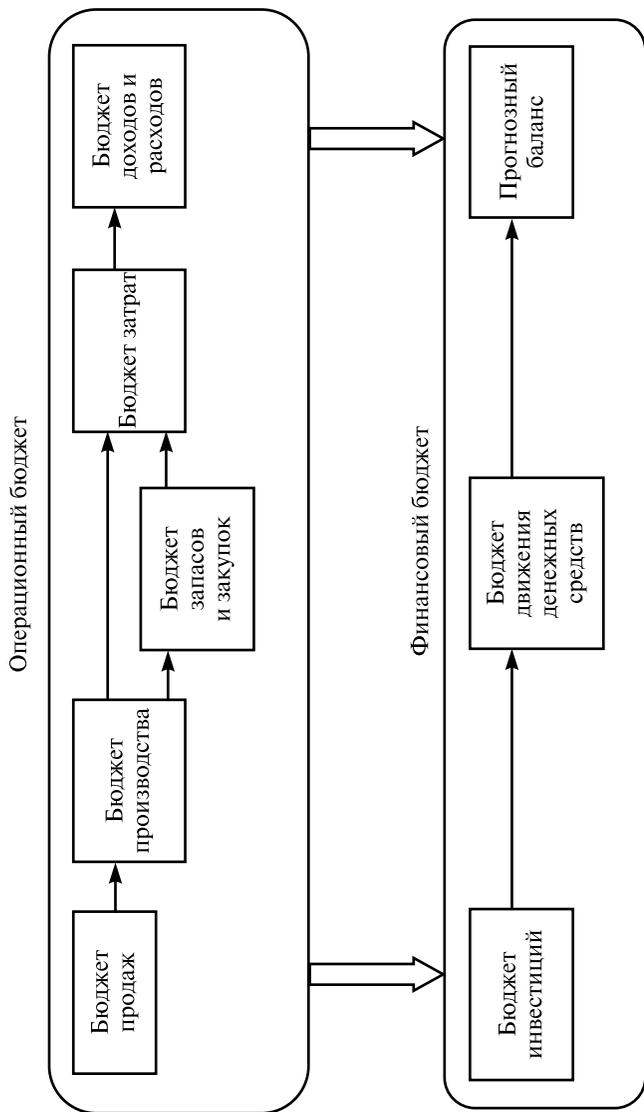


Рис. 6.1. Схема взаимосвязи бюджетов

ляют возможности ее сбыта, а в конечном итоге доходы и прибыль экономического субъекта. При этом учитываются стратегия конкурентов, выполнение договоров и финансовое состояние партнеров-смежников — фирм-поставщиков, покупателей продукции работ и услуг, клиентов, а также сезонные колебания рынка, политика ценообразования, рынок научно-технических разработок, позволяющих снизить расходы фирмы и обеспечить ее конкурентоспособность на рынке продаж и т.п. Все это создает условия для разработки научно обоснованного прогноза продаж. Но прогноз это еще не план. Прогнозирование — это предсказание, базирующееся на изучении закономерностей рынка под влиянием определяющих спрос и предложение факторов, и их количественной оценке. Прогноз превращается в бюджет в случае, если управление фирмы допускает его как реальность. Планирование продаж, осуществляемое в форме бюджета продаж, производится только после анализа и обсуждения результатов прогноза управляющими фирмы, аналитиками и маркетологами отдела продаж. Планируя объемы продаж, исходят из производственных возможностей организации и предполагаемой конъюнктуры рынка, учитывают объем продаж по договорам, оставшимся не выполненными с прошлого периода, объем продаж по договорам, заключенным в отчетный период, и по договорам, переходящим на следующий период. Бюджет продаж формируется, как и все бюджеты, исходя из соблюдения правила баланса и его назначения. Он основывается на следующем соотношении показателей, характеризующих процесс продаж:

$$\begin{aligned}
 & \text{Невыполненный объем продаж на начало отчетного периода} + \\
 & + \text{Запланированный объем продаж в отчетном периоде} = \\
 & = \text{Выполненный объем продаж в отчетном периоде} + \\
 & + \text{Невыполненный объем продаж на конец отчетного периода.}
 \end{aligned}$$

Например, на начало отчетного периода организация не выполнила договоры по продаже изготавливаемой ею продукции на 600 тыс. руб. В отчетный период ею были заключены договоры по продаже своей продукции еще на 2 млн руб. При этом исполнение договоров на 100 тыс. руб. переходит на следующий отчетный период. В результате фактический объем продаж в отчетном периоде составит 2,5 млн руб.:

$$600\ 000 + 2\ 000\ 000 - 100\ 000 = 2\ 500\ 000 \text{ руб.}$$

Бюджет продаж организации будет иметь следующий вид (табл. 6.1).

Таблица 6.1

**Бюджет продаж**

На начало отчетного периода не выполнен план продаж на 600 000 руб.	Выполнение объема продаж в отчетном периоде на 2 500 000 руб.
Заклучено договоров по продаже в отчетном периоде на 2 000 000 руб.	На конец отчетного периода не выполнен план продаж на 100 000 руб.
Итого 2 600 000 руб.	Итого 2 600 000 руб.

На основании бюджета продаж формируется бюджет производства. Бюджет производства — это план объема производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, запланированных к выполнению в отчетном периоде. Он предназначен для планирования и контроля объемных и качественных показателей производства. Производственная программа разрабатывается с учетом необходимости выполнения как запланированного объема продаж, так и поддержания необходимого нормативного запаса готовой продукции на конец отчетного периода. При этом, планируя объем производства в отчетном периоде, учитывают, что часть потребности в готовой продукции, помимо планируемого объема производства, будет удовлетворяться за счет нормативных остатков готовой продукции на начало отчетного периода. Соответственно бюджет производства разрабатывается, основываясь на следующем соотношении:

$$\begin{aligned}
 & \text{Норматив запаса готовой продукции на начало отчетного периода} + \\
 & + \text{Планируемый объем производства в отчетном периоде} = \\
 & = \text{Себестоимость готовой продукции, сданной из производства} \\
 & \quad \text{на склад и отгруженной на продажу в отчетном периоде} + \\
 & + \text{Норматив запаса готовой продукции на конец отчетного периода.}
 \end{aligned}$$

В рассматриваемом примере согласно бюджету продаж должно быть продано 10 000 изделий по цене 250 руб., т.е. на сумму 2 500 000 руб., а значит и объем производства готовой продукции, ее сдача на склад и отгрузка на продажу в отчетном периоде должны быть не менее 10 000 изделий. При себестоимости единицы

готовой продукции в приведенном примере 247 руб. стоимость готовой продукции, отгруженной на продажу, составит 2 470 000 руб. Если нормативные остатки готовой продукции на начало отчетного периода равны 150 000 руб., и на конец отчетного периода они не изменятся, то выполненный объем производства готовой продукции в отчетном периоде будет равняться 2 470 000 руб. (табл. 6.2):

$$2\,470\,000 + 150\,000 - 150\,000 = 2\,470\,000 \text{ руб.}$$

Таблица 6.2

**Бюджет производства**

Нормативные остатки готовой продукции на начало отчетного периода 150 000 руб.	Себестоимость произведенной продукции, списанной на продажу в отчетном периоде, 2 470 000 руб.
План производства продукции в отчетном периоде 2 470 000 руб.	Нормативные остатки готовой продукции на конец отчетного периода 150 000 руб.
Итого 2 620 000 руб.	Итого 2 620 000 руб.

Бюджет производства определяет бюджет запасов и закупок материалов. При планировании закупок материалов учитывают потребное количество материалов на планируемый объем производства и запасы материалов на начало отчетного периода, за счет которых можно покрыть часть потребности в материалах на производство в отчетном периоде. Также учитывается норматив запаса материалов на конец отчетного периода, который необходимо иметь для исключения сбоев в производстве в случае отсутствия материалов при их несвоевременной поставке. Бюджет запасов и закупок материалов составляют, исходя из следующего соотношения:

$$\text{Потребное количество материалов на планируемый объем производства в отчетном периоде} - \text{Запас материалов на начало отчетного периода} = \text{Закуплено материалов в отчетный период} - \text{Нормативный запас материалов на конец отчетного периода.}$$

Например, если для производства в отчетном периоде требуется материалов на 1 200 000 руб., а на складе имеется запас материалов на начало отчетного периода на сумму 200 000 руб., а на конец отчет-

ного периода нормативный остаток должен быть не ниже 130 000 руб., то требуется закупить материалов на сумму 1 130 000 руб.

$$1\ 200\ 000 - 200\ 000 + 130\ 000 = 1\ 130\ 000 \text{ руб.}$$

Бюджет закупки материалов приведен в табл. 6.3.

Таблица 6.3

**Бюджет закупки материалов**

Запас материалов на начало отчетного периода 200 000 руб.	План затраты материалов на планируемый объем производства в отчетном периоде 1 200 000 руб.
Закупка материалов в отчетном периоде для производства 1 130 000 руб.	Нормативный запас материалов на конец отчетного периода 130 000 руб.
Итого 1 330 000 руб.	Итого 1 330 000 руб.

Для определения объемов производства в стоимостном выражении необходимо знать расходы на производство и себестоимость единицы продукции, работ и услуг. Их определяют из бюджета затрат. Бюджет затрат предназначен для планирования и контроля затрат по видам деятельности, по статьям и элементам затрат с распределением накладных расходов на общепроизводственные и общехозяйственные. Бюджет затрат формируется, исходя из следующего соотношения:

$$\begin{aligned} & \text{Незавершенное производство на начало отчетного периода} + \\ & + \text{Затраты на производство в отчетном периоде} = \\ = & \text{Расходы на производство (себестоимость) готовой продукции} \\ & \text{(работ, услуг) в отчетном периоде} + \\ & + \text{Незавершенное производство на конец отчетного периода.} \end{aligned}$$

Бюджет затрат приведен в табл. 6.4. Как видно из табл. 6.4, если незавершенное производство на начало отчетного периода составляет 100 000 руб., на конец отчетного периода — 150 000 руб., а затраты на производство в отчетном периоде — 2 520 000 руб., из них на материалы 1 200 000 руб., на оплату труда 1 150 000 руб., на амортизацию основных средств 170 000 руб., то расходы (себестоимость) на готовую продукцию (выполненные работы, услуги), сданную в отчетный период на склад, составят 2 470 000 руб.

$$100\ 000 + 2\ 520\ 000 - 150\ 000 = 2\ 470\ 000 \text{ руб.}$$

## Бюджет затрат

Незавершенное производство на начало отчетного периода 100 000 руб.	Расходы на производство (себестоимость) готовой продукции, выполненных работ 2 470 000 руб.
Затраты на производство в отчетном периоде на материалы 1 200 000 руб., на оплату труда 1 150 000 руб., на амортизацию 170 000 руб. Всего 2 520 000 руб.	Незавершенное производство на конец отчетного периода 150 000 руб.
Итого затрат 2 620 000 руб.	Итого затрат 2 620 000 руб.

На основании бюджета продаж и бюджета затрат формируется бюджет доходов и расходов, или его еще называют бюджетом финансовых результатов. В доходной части бюджета финансовых результатов показывают доходы. Они равны в приведенном примере 2 500 000 руб. В ресурсной (расходной) части бюджета финансовых результатов показывают расходы. Они равны 2 470 000 руб. Балансирующей статьей бюджета доходов и расходов является прибыль или убыток. В рассматриваемом примере это прибыль. Она равна 30 000 руб.:

$$2\,500\,000 - 2\,470\,000 = 30\,000 \text{ руб.}$$

Бюджет доходов и расходов приведен в табл. 6.5.

Таблица 6.5

## Бюджет доходов и расходов (финансовых результатов)

Расход	Доход
Расход — фактическая себестоимость произведенной продукции 2 470 000 руб.	Произведено продукции на продажу на 2 500 000 руб.
Балансирующая статья — прибыль от продажи 30 000 руб.	
Итого 2 500 000 руб.	Итого 2 500 000 руб.

Разработка бюджета доходов и расходов является завершающим этапом, конечной целью формирования операционного бюджета.

Как видим, операционный бюджет охватывает все виды процессов кругооборота хозяйственных средств: процесс продаж, с которого начинается всякое планирование деятельности органи-

зации, процесс заготовления, процесс производства и определение финансовых результатов в бюджете доходов и расходов.

На основании операционного бюджета разрабатывается финансовый бюджет, где планируется движение финансовых потоков. Он включает в себя, как уже отмечалось, бюджет инвестиций, бюджет денежных средств и прогнозный баланс. Источником финансирования капитальных вложений могут быть как внутренние — собственные средства в виде прибыли, так и внешние, получаемые на возмездной платной основе в форме займов и кредитов банков и на безвозмездной основе в форме государственной помощи или дарения, спонсирования. Бюджет инвестиций разрабатывается на основе проекта капитальных вложений (инвестиций) и данных бюджета финансовых результатов. В расходной (ресурсной) части бюджета инвестиций (капитальных вложений) показывают статьи источников инвестирования, а в доходной части — их использование. Остатки в бюджете показывают наличие средств инвестирования на начало и конец отчетного периода. В нашем примере организация планирует приобретение основных средств на 800 000 руб. за счет собственных источников от продажи устаревших основных средств на сумму 600 000 руб. и государственного субсидирования. Поскольку в данном отчетном периоде поступят средства только от продажи неэксплуатируемых основных средств в сумме 600 000 руб., а средства из федерального бюджета на покупку новых поступят только в следующем отчетном периоде, то организация планирует в данном отчетном периоде погасить задолженность перед поставщиком за счет денежных средств, полученных от продажи основных средств, но только в сумме не 600 000 руб., а 550 000 руб. В результате у нее возникнет в отчетном периоде кредиторская задолженность на сумму разницы кредиторской задолженности, равной стоимости приобретенных основных средств на 800 000 руб., и суммы погашенной кредиторской задолженности по приобретенным основным средствам в сумме 550 000 руб., т.е. на сумму 250 000 руб.:

$$800\ 000 - 550\ 000 = 250\ 000 \text{ руб.}$$

Организация предполагает покрыть ее в последующие отчетные периоды при поступлении государственной помощи, использование которой на другие цели невозможно, так как эти средства имеют строго целевой характер.

В табл. 6.6 приведен бюджет движения денежных средств, сформированный на основании данных рассматриваемого нами условного примера. В бюджете движения денежных средств планируются все виды поступления денежных средств и их использования с учетом наличия остатков денежных средств. Из табл. 6.6 видно, что поступление денежных средств является результатом продажи продукции, работ и услуг от основной и прочей деятельности и привлечения заемных средств в виде кредитов и займов. Использование денежных средств идет на погашение затрат по приобретению материалов, оборудования, оплату труда и налоговых сборов, на погашение кредитов и займов, оплату процентов по кредиту. Минимальный остаток денежных средств устанавливается руководством организации. В случае нехватки средств для покрытия текущих расходов организации привлекают заемные средства — банковские кредиты на год с уплатой процента за кредит, ставка которого устанавливается Центральным банком России. Бюджет движения денежных средств в рассматриваемом примере разработан с учетом возможных поступлений денежных средств и исходя из реальных возможностей планируемых источников средств. Поэтому суммы поступления средств в бюджете денежных средств отчетного периода могут отличаться от общей планируемой суммы поступления. Так, в приведенном примере за отгруженную продукцию покупателям согласно бюджету продаж предполагается выставить счет по договору на сумму 2 500 000 руб. Но поскольку реально от покупателей в отчетный период в силу разных причин может быть получена только сумма в 2 400 000 руб., то в бюджете движения денежных средств планируются поступления в этой сумме. Форма бюджета движения денежных средств имеет следующий вид (табл. 6.6).

Таблица 6.6

**Бюджет движения денежных средств**

Показатели	Сумма, руб.
1	2
Остаток денежных средств на начало отчетного периода	3 600 000
Поступление денежных средств по операционной (текущей) деятельности, всего	2 400 000
в том числе от продажи продукции по обычной деятельности	2 400 000
прочие доходы	2 000 000

Окончание табл. 6.6

1	2
Направлено денежных средств на операционную деятельность, всего	1 130 000
в том числе на оплату приобретенных товаров, работ, услуг и иных оборотных активов на оплату труда, на выплату дивидендов, процентов, на уплату налогов, сборов, на выплату авансов, на прочие расходы	870 000
Чистые поступления денежных средств от операционной (текущей) деятельности	400 000
Поступило денежных средств по инвестиционной деятельности, всего	600 000
в том числе от продажи внеоборотных активов, ценных бумаг и иных финансовых вложений полученные дивиденды полученные проценты поступления от погашения займов	600 000
Направлено денежных средств на инвестиционную деятельность, всего	550 000
в том числе на приобретение внеоборотных активов, доходные вложения, финансовые вложения, займы, предоставленные другим организациям	550 000
Чистые поступления денежных средств от инвестиционной деятельности	50 000
Поступило денежных средств от финансовой деятельности, всего в том числе от эмиссии акций поступления процентов по долгосрочным займам платежи за финансовый лизинг	
Направлено денежных средств на финансовую деятельность, всего в том числе на погашение займов и кредитов на погашение обязательств по финансовой аренде дивиденды выплаченные	
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств, использованных в финансовой деятельности	
Чистый прирост денежных средств	450 000
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	4 050 000

Поступления денежных средств от операционной (текущей) деятельности, в частности, от продажи продукции по обычной деятельности в сумме 2 400 000 руб., согласно бюджету запасов и закупок направляются на оплату приобретенных материалов в сумме 1 130 000 руб., а согласно бюджету затрат на оплату труда направляется 870 000 руб. В результате чистые поступления от операционной деятельности составили 400 000 руб.:

$$2\,400\,000 - (1\,130\,000 + 870\,000) = 2\,400\,000 - 2\,000\,000 = \\ = 400\,000 \text{ руб.}$$

Поступления от инвестиционной деятельности в связи с продажей основных средств составили 600 000 руб. На погашение задолженности по приобретенным основным средствам направлено 550 000 руб. В итоге чистые поступления от инвестиционной деятельности составили 50 000 руб.:

$$600\,000 - 550\,000 = 50\,000 \text{ руб.}$$

По всем видам деятельности итоговый чистый прирост денежных средств равен 450 000 руб. В результате остаток денежных средств на конец отчетного периода составил 4 050 000 руб.:

$$3\,600\,000 + 450\,000 = 4\,050\,000 \text{ руб.}$$

В заключение сведения об имуществе и обязательствах экономического субъекта сводятся в прогнозный баланс. Прогнозный баланс экономического субъекта на конец планируемого периода разрабатывается на основе бухгалтерского баланса на начало отчетного периода, бюджета доходов и расходов и бюджета движения денежных средств, из которых получают данные об изменении статей баланса за отчетный период. Прогнозный баланс строится путем изменения статей баланса в соответствии с формулой баланса:

$$\text{Остаток на конец отчетного периода} = \text{Сальдо на начало отчетного периода} + \text{Чистые поступления (из бюджета доходов, расходов)} + \\ + \text{Чистый прирост денежных средств} \\ (\text{из бюджета движения денежных средств}).$$

Так, если в планируемый период предусматривается приобретение основных средств, нематериальных активов, доходные вложения и их продажа, то к концу года стоимость активов по этим ста-

твям баланса определяется по данным начального баланса и бюджета движения денежных средств о средствах, направленных на инвестиционную деятельность, и средствах, поступивших от инвестиционной деятельности. В табл. 6.7 приведены обороты по всем фактам хозяйственной жизни, связанным с текущей и инвестиционной деятельностью, имеющим место в рассматриваемом примере. В приведенном примере на начало отчетного периода на балансе экономического субъекта числилось основных средств на сумму 1 000 000 руб. В отчетный период предусматривается приобретение основных средств на 800 000 руб. и продажа основных средств на 600 000 руб. В результате по статье «Основные средства» в прогнозном балансе должен числиться 1 200 000 руб. Но поскольку, согласно РСБУ, основные средства в балансе показывают по остаточной стоимости, то за минусом начисленной амортизации в сумме 170 000 руб. в отчетном периоде, их стоимость на конец отчетного периода составит 103 000 тыс. руб.:

$$1\ 000\ 000 + 800\ 000 - 600\ 000 - 170\ 000 = 1\ 030\ 000 \text{ руб.}$$

Аналогично определяют запасы материалов и готовой продукции на конец года. При составлении бюджета закупок материалов было определено, что закупка материалов на производство в отчетный период и их оплата при отсутствии кредиторской задолженности составит 1 130 000 руб. (см. табл. 6.3). Это можно проследить и в бюджете движения денежных средств (см. табл. 6.6). Соответственно запасы материалов на конец отчетного периода составят 100 000 руб.:

$$200\ 000 + 1\ 130\ 000 - 1\ 200\ 000 = 130\ 000 \text{ руб.}$$

На основании данных бюджета производства об остатках готовой продукции на начало отчетного периода в сумме 150 000 руб., плане производства готовой продукции в отчетном периоде в сумме 2 500 000 руб. и себестоимости готовой продукции, списанной на склад в отчетном периоде в сумме 2 500 000 руб., определяют остатки готовой продукции на конец отчетного периода (см. табл. 6.7):

$$150\ 000 + 2\ 500\ 000 - 2\ 500\ 000 = 150\ 000 \text{ руб.}$$

Остаток денежных средств на расчетном счете на конец отчетного периода берется из бюджета движения денежных средств (см. табл. 6.7). На начало отчетного периода он составлял 3 600 000 руб., а на ко-

## Ведомость учета операций по синтетическим счетам

№ сч. и оп.	01		02		10		20		43		51		60		62		68		70		80		84		90		99		
	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	
С-по нач.	1000		200		100	150	3600								600							5650							
1	800												800																
2												550	550																
3	600													600															
4												600			600														
5				170			170																						
6	170	170																											
7			1130										1130	1130															
8												1130	1130																
9					1200	1200																							
10						1150																1150							
11												870										870							
12							2470	2470																					
13											2470															2470			
14															2500											2500			
15								2400								2400													
16																										30			30
17																		6										6	
Ито- го	800	770	170	170	1130	1200	2520	2470	2470	2470	3000	2550	1680	1930	3100	3000	6	6	870	1150				24	2500	2500	30	30	
С-по кон.	1030				130		150	150			4050			250	700		6	6	280			5650	24						

нец отчетного периода по данным бюджета движения денежных средств — 4 080 000 руб. (см. табл. 6.6, табл. 6.7).

Дебиторская задолженность на конец отчетного периода в табл. 6.7 определяется как дебиторская задолженность на начало отчетного периода, которая составляла за стоимость отгруженной продукции 600 000 руб., плюс дебиторская задолженность за отгруженную продукцию от обычной деятельности в отчетный период на сумму 2 500 000 руб. (см. табл. 6.1), в оплату за которую поступило на расчетный счет 2 400 000 руб. (см. табл. 6.6, 6.7), плюс стоимость проданного старого автомобиля на 600 000 руб., за который поступил полностью платеж 600 000 руб. (см. табл. 6.6, 6.7). В связи с неполной оплатой предъявленного за отгруженную продукцию счета на 1 000 000 руб. дебиторская задолженность выросла на эту сумму и достигла 700 000 руб. (см. табл. 6.7).

Дебиторская задолженность = 600 000 + (2 500 000 – 2 400 000) + (600 000 – 600 000) = 600 000 + 100 000 = 700 000 руб.

Кредиторская задолженность на конец отчетного периода определяется как кредиторская задолженность на начало отчетного периода плюс кредиторская задолженность, возникшая в данный отчетный период, и минус сумма погашенной в отчетный период кредиторской задолженности. В рассматриваемом примере кредиторская задолженность на начало отчетного периода отсутствует. В отчетный период возникает кредиторская задолженность перед поставщиками в сумме 250 000 руб. по оплате приобретенного в отчетный период автомобиля стоимостью 800 000 руб., за который кредиторская задолженность была погашена только в сумме 550 000 руб. (см. табл. 6.7):

$$800\,000 - 550\,000 = 250\,000 \text{ руб.}$$

Также в отчетный период возникла непогашенная кредиторская задолженность перед работниками по оплате труда. Если в отчетный период была начислена заработная плата в сумме 1 150 000 руб. (см. табл. 6.5), то выплачено всего 870 000 руб. (см. табл. 6.6). Вследствие этого по расчетам с персоналом по оплате труда в отчетный период возникла кредиторская задолженность в сумме 280 000 руб. (см. табл. 6.7):

$$1\,150\,000 - 870\,000 = 280\,000 \text{ руб.}$$

Также в отчетный период возникает кредиторская задолженность по уплате налогов и сборов, начисляемых в отчетном месяце, а уплачиваемых, как правило, до 15 числа следующего месяца. В частности, по уплате налога на прибыль кредиторская задолженность составляет 6000 руб. (табл. 6.8):

$$\text{Налог на прибыль} = \text{Прибыль} \times 20\% = 30\,000 \times 0,20 = 6000 \text{ руб.}$$

Таблица 6.8

**Оборотная ведомость**

№ счета	Сальдо начальное		Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Сальдо конечное	
	по дебету	по кредиту			по дебету	по кредиту
01 «Основные средства»	1 000 000		800 000	770 000	1 030 000	
02 «Амортизация основных средств»			170 000	170 000		
10 «Материалы»	200 000		1 130 000	1 200 000	130 000	
20 «Основные средства»	100 000		2 520 000	2 470 000	150 000	
43 «Готовая продукция»	150 000		2 470 000	2 470 000	150 000	
51 «Расчетный счет»	3 600 000		3 000 000	2 550 000	4 050 000	
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»			1 680 000	1 930 000		250 000
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	600 000		3 100 000	3 000 000	700 000	
68 «Расчеты по налогам и сборам»				6000		6000
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»			870 000	1 150 000		280 000
80 «Уставный капитал»		5 650 000				5 650 000
84 «Нераспределенная прибыль»				24 000		24 000
90 «Продажа»			2 500 000	2 500 000		
99 «Прибыль и убытки»			30 000	30 000		
Итого	5 650 000	5 650 000	18 270 000	18 270 000	6 210 000	6 210 000

Таким образом, общая кредиторская задолженность в отчетный период составляет 536 000 руб.

Кредиторская задолженность = 250 000 + 280 000 + 6000 = 536 000 руб.

Если учесть, что уставный капитал на начало отчетного периода составлял 5650 тыс. руб. и остался без изменения, то, рассчитав обороты по всем хозяйственным операциям в табл. 6.7, остатки по всем счетам в оборотной ведомости (см. табл. 6.8), можно составить прогнозный баланс (табл. 6.9).

Таблица 6.9

**Прогнозный баланс на конец отчетного периода**

Статья актива	Сальдо начальное	Сальдо конечное	Статья пассива	Сальдо начальное	Сальдо конечное
Основные средства	1 000 000	1 030 000	Уставный капитал	5 650 000	5 650 000
Материалы	200 000	130 000	Нераспределенная прибыль		24 000
Затраты на производство	100 000	150 000	Кредиторская задолженность, всего		536 000
Готовая продукция	150 000	150 000	в том числе по оплате приобретенных основных средств		250 000
Денежные средства	3 600 000	4 050 000	по заработной плате		280 000
Дебиторская задолженность	600 000	700 000	по налогам		6000
Итого	5 650 000	6 210 000	Итого	5 650 000	6 210 000

Собранный прогнозный баланс составляет основу для анализа предлагаемых вариантов бюджетов, поскольку на основании баланса определяют финансовое состояние экономического субъекта, т.е. его финансовую устойчивость с помощью коэффициентов, характеризующих долю собственных средств в валюте баланса, ее платежеспособность и ликвидность с помощью коэффициентов,

характеризующих способность организации покрыть долги собственными средствами. На основе прогнозного баланса выбирается финансовая, кредитная политика, утверждается план инвестиций.

К информации разрабатываемых бюджетов предъявляются требования управленческого учета. Она должна быть значимой для пользователя, содержать данные о доходах и расходах, разрабатываться в показателях, имеющих количественное выражение при любых единицах измерения — натуральных, условных, стоимостных, составляться для организации в целом и для ее подразделений, что позволяет скорректировать их действия согласно общей цели — извлечения максимальной прибыли.

Бюджеты разрабатываются совместно руководителями аппарата экономического субъекта и руководителями центров финансовой ответственности.

Процесс формирования бюджетов, как правило, идет снизу вверх, исходя из целей организации и ее общей стратегии, разработанной руководством.

Хотя система формирования бюджетов как инструмента планирования и контроля производства едина для всех отраслей хозяйства, тем не менее формы и содержание бюджетов различаются и зависят от технологических и организационных особенностей экономического субъекта.

---

## **7. СИСТЕМА БЮДЖЕТНОГО УПРАВЛЕНИЯ ОАО «РЖД»**

### **7.1. Организация процесса бюджетирования в ОАО «РЖД»**

С образованием ОАО «РЖД» как самостоятельного хозяйствующего субъекта, имеющего юридическую самостоятельность, и дальнейшего его формирования как холдинга «Российские железные дороги» разработана новая технология управления финансово-экономической деятельностью отрасли на основе внедрения управленческого учета.

Система управления финансово-экономической деятельностью железнодорожного транспорта основана на использовании методов управления, отвечающих его технологическим особенностям и организации корпоративного управления отрасли. Сложная организационная структура отрасли, состоящей из многоуровневой иерархической системы управления: аппарата ОАО «РЖД», функциональных и территориальных филиалов (дорог), структурных подразделений, дочерних и зависимых обществ, которые имеют разное функциональное назначение, потребовала их разграничения на центры финансовой ответственности в зависимости от степени влияния и конкретной целевой ответственности за конечный результат хозяйственной деятельности Общества — перевозки грузов и пассажиров.

В ОАО «РЖД» ранжирование подразделений по центрам финансовой ответственности производится согласно организационной структуре, сложившейся на железнодорожном транспорте в результате реализации Программы структурной реформы железнодорожного транспорта РФ, проводимой с 2001 г. В результате реализации программы реформы осуществлен переход от территориально-функциональной к дивизиональной модели отрасли. При действии старой модели в основе организационной структуры отрасли было за-

ложено административно-территориальное деление (сеть, дороги, отделения дорог, линейные предприятия) и функциональное — по отраслям хозяйств: грузовое хозяйство, пассажирское, путевое, тяговое и т.п., подразделения которых входили в территориальные единицы (дороги, отделения дорог) и административно им подчинялись. Новая модель предусматривает формирование организационной структуры отрасли по видам деятельности, т.е. по функциональному назначению: грузовые перевозки, предоставление услуг инфраструктуры, предоставление услуг локомотивной тяги, пассажирские перевозки в дальнем следовании, в пригородном сообщении, ремонт подвижного состава и т.п.

Исходя из организационной структуры ОАО «РЖД» для целей управленческого учета все подразделения ОАО «РЖД», включая аппарат управления, территориальные и функциональные филиалы, структурные подразделения, дочерние и зависимые общества, разграничивают на четыре вида центров финансовой ответственности:

- центр затрат;
- центр доходов;
- центр экономической эффективности;
- центр прибыли.

Подразделения, которые отвечают за соблюдение норм расходов, являются **центрами затрат**.

В ОАО «РЖД» к ним относятся структурные подразделения: локомотивные депо, дистанции пути и т.п., подразделения аппарата управления, объекты социальной сферы.

Подразделения, которые обеспечивают плановый объем доходов, несут ответственность за его выполнение, являются **центрами доходов**. В ОАО «РЖД» к ним относятся Центр фирменного транспортного обслуживания (ЦФТО), Федеральная пассажирская компания, Дирекция скоростных сообщений.

Подразделения, которые несут ответственность и оказывают влияние как на расходы, так и на доходы, на железнодорожном транспорте классифицируют как **центры экономической эффективности**.

(В других отраслях народного хозяйства подразделения, которые несут ответственность и оказывают влияние как на расходы, так и на доходы, называют центрами прибыли). К ним относятся территориальные и функциональные филиалы. Это обусловлено, прежде всего, особенностями производственного процесса на транспорте.

На железнодорожном транспорте в процессе перевозок могут участвовать несколько дорог. В связи с этим доходные поступления, т.е. средства, которые поступают в кассы станций отправления как плата за перевозку, или на расчетный счет банка, ближайшего от станции отправления, централизуются и подлежат распределению между дорогами-участницами перевозок централизованно на уровне аппарата управления железнодорожным транспортом, коим сегодня является аппарат управления ОАО «РЖД» и, в частности, Бухгалтерская служба. Кроме того, ОАО «РЖД» является единым хозяйствующим субъектом, финансовые результаты которого формируются на уровне аппарата управления ОАО «РЖД». Поэтому решения о том, как повлиять на финансовые результаты, ответственность за их исполнение, решения об использовании прибыли, направлениях ее инвестирования принимаются на уровне центрального аппарата управления ОАО «РЖД». В этой связи его и рассматривают как центр прибыли и инвестиций. Подразделение, которое несет ответственность за получение и использование прибыли, называется *центром прибыли*.

Железные дороги и функциональные филиалы отвечают только за распределение доходов, выделенных им центральным аппаратом ОАО «РЖД» на покрытие затрат входящих в них структурных подразделений в соответствии с бюджетом затрат. Поэтому их рассматривают как центры экономической эффективности, отвечающие за доходы и расходы.

Сложная организационная структура ОАО «РЖД» требует особого внимания к тому, чтобы система бюджетных и ключевых показателей хозяйственной деятельности отрасли была увязана по всем иерархическим уровням управления Общества от высшего управленческого звена — центрального аппарата ОАО «РЖД» до его структурных подразделений. Это достигается путем формирования плановых данных Общества на основании применения определенных принципов и методологии формирования бюджетов и обеспечения их взаимосвязи друг с другом. Согласно этой методике «бюджет — это план по достижению поставленных компанией целей в бюджетном периоде, сформированный в стоимостных и количественных величинах». Планирование бюджетов осуществляется исходя из следующих принципов:

- обеспечения прозрачности показателей формируемых бюджетов;

- полноты бюджетов и бюджетных показателей;
- достоверности информации формируемых бюджетов;
- единства перечня, структуры и состава показателей бюджетов всех уровней и составляющих компаний.

Для обеспечения единства перечня, структуры и состава показателей бюджетов всех уровней и составляющих компаний при планировании используется Единый бюджетный классификатор ОАО «Российские железные дороги» и Единый альбом бюджетных форм ОАО «РЖД».

Единый бюджетный классификатор — это совокупность бюджетных классификаторов, каждый из которых в зависимости от его содержания имеет определенный перечень бюджетных показателей и взаимосвязей между ними, что обеспечивает единую структуру и детализацию бюджетов при их построении с использованием классификатора. То есть Единый бюджетный классификатор — это систематизированный по определенному признаку перечень бюджетов, бюджетных показателей и бюджетных аналитик, каждый элемент которого имеет определенный код.

Для того, чтобы система бюджетных и ключевых показателей Общества была увязана на всех иерархических уровнях его управления, на каждом уровне управления, исходя из целей и назначения бюджета, определяется круг бюджетных и ключевых показателей, организуются соответствующие процедуры их расчета. Такими процедурами расчета бюджетных показателей являются:

- расчеты по распределению показателей ресурсов;
- консолидация показателей ресурсов;
- расчеты показателей их использования;
- расчеты результатов.

Процедура распределения подразумевает, что плановые значения показателей, планируемых на вышестоящих уровнях (ОАО «РЖД», филиалов), распределяются согласно определенной методике на нижестоящих уровнях по филиалам, структурным подразделениям как аналогичные показатели. Например, запланированный объем перевозок, или сумма эксплуатационных расходов ОАО «РЖД» распределяется между территориальными филиалами в рамках согласованных или утвержденных бюджетов производства, бюджетов затрат.

Консолидация предназначена для формирования бюджетов вышестоящих центров финансовой ответственности на основе

бюджетов нижестоящих центров ответственности. Процедура консолидации подразумевает сбор фактических данных об исполнении бюджетов в структурных подразделениях и их дальнейшее обобщение на вышестоящих уровнях управления: территориальных и функциональных филиалов, дочерних и зависимых обществ, ОАО «РЖД».

При этом консолидация бюджетов осуществляется по одноименным статьям бюджетов нижестоящего и вышестоящего уровней. Чтобы это можно было сделать, соблюдаются определенные правила, единые для всех структур общества: для филиалов ОАО «РЖД», дочерних и зависимых обществ и ОАО «РЖД» в целом. В частности, действуют единый набор бюджетов и единый классификатор бюджетных показателей.

В классификаторе по каждому бюджетному показателю определены основные требования-аналитики:

- единица измерения;
- перечень подразделений, ответственных за формирование показателей;
- признак «целевой показатель», определяющий, является ли этот показатель целевым или нет;
- перечень видов бизнесов, по которым формируется показатель;
- признак «финансовый план», показывающий, используется ли этот показатель в финансовом планировании и т.п.

Внутренняя структура бюджетных форм нижестоящего и вышестоящего центров финансовой ответственности должна быть одинаковой.

Консолидация производится либо путем суммирования показателей, если они выражены абсолютными величинами и представляют собой объемные или количественные показатели (например, объем перевозок, парк локомотивов, численность работников), либо путем пересчета показателей или их расчета как средних по данным бюджетов нижестоящих центров финансовой ответственности, если показатели выражены относительными, средними величинами (например, себестоимость перевозок, производительность труда и т.п.).

При консолидации обеспечивается тот уровень детализации бюджетной информации, который согласуется или утверждается руководителем вышестоящего центра ответственности.

Формирование и контроль соответствия формируемых бюджетов целевым показателям деятельности (целевым параметрам) холдинга осуществляется на основании согласованности сформированных показателей финансового плана со стратегией ОАО «РЖД» на планируемый период как по компаниям, его составляющим, так и по холдингу в целом. Сбалансированность бюджетов обеспечивается контрольной процедурой тождественности значений взаимосвязанных показателей, поскольку перечень и структура бюджетов и бюджетных показателей идентичны для всех компаний холдинга, а специфику каждой компании отражает детализация бюджетов по аналитикам.

В процессе бюджетирования должны соблюдаться единый порядок и сроки формирования бюджетов. Процесс формирования бюджетов, контроль за их исполнением и анализом в ОАО «РЖД» регулирует Регламент бюджетного управления ОАО «РЖД». В «Регламенте формирования и контроля исполнения консолидированных бюджетов Холдинга «Российские железные дороги» представлен порядок взаимодействия подразделений ОАО «РЖД», дочерних и зависимых обществ в процессе формирования целевых параметров и бюджетов, проведения их корректировки и формирования отчетов об исполнении бюджетов.

Под целевыми параметрами сводных бюджетов понимают набор показателей, устанавливаемых на уровне аппарата управления ОАО «РЖД» для использования в качестве контрольных показателей при составлении сводных бюджетов филиалов ОАО «РЖД». К таким показателям по ОАО «РЖД» в целом относятся:

- погрузка;
- доходы по подсобно-вспомогательной деятельности;
- грузооборот;
- объемы и затраты по капитальному ремонту основных средств;
- материалы на текущую эксплуатацию;
- затраты на оплату ДМС и медицинского обеспечения безопасности движения поездов;
  - платежи по страхованию имущества и страхованию от несчастных случаев;
  - среднесписочная численность и среднемесячная заработная плата;
  - затраты на оплату договоров по подготовке кадров.

По филиалам к данным целевым параметрам еще добавляются показатели:

- лизинговые платежи;
- корпоративная поддержка в приобретении жилья;
- налог на имущество;
- другие налоги, включаемые в себестоимость;
- суммы премирования работников согласно приказам ОАО «РЖД» и др.

Регламент определяет:

- сроки и порядок представления информации, необходимой для разработки целевых параметров бюджетов;
- состав, сроки и порядок формирования бюджетов, их согласования, корректировки и утверждения;
- сроки и порядок представления информации для формирования контрольных отчетов;
- порядок взаимодействия подразделений ОАО «РЖД» при планировании и контроле исполнения бюджетов.

Процесс планирования и согласования бюджетов в системе бюджетного управления ОАО «РЖД» осуществляется в соответствии с организационно-функциональной структурой отрасли, т.е. бюджеты должны формироваться и контролироваться на уровне центрального аппарата ОАО «РЖД», территориальных и функциональных филиалов и их структурных подразделений, дирекций дорожного подчинения, дочерних и зависимых обществ.

*Процесс бюджетирования в ОАО «РЖД»* включает следующие этапы:

- формирование бюджетных заданий — целевых параметров;
- формирование первоначальных плановых бюджетов;
- согласование и корректировка плановых бюджетов;
- формирование и утверждение плановых бюджетов;
- формирование отчетов по исполнению бюджетов.

Согласно Регламенту бюджетного управления ОАО «РЖД» процесс бюджетирования начинают с составления бюджетных заданий.

Бюджетное задание представляет собой перечень целевых параметров программы стратегического развития отрасли в планируемый бюджетный период. Они формулируют в количественном выражении через систему показателей основные цели финансовой, экономической и производственной деятельности Общества,

которые необходимо достичь в плановом периоде при сложившейся конъюнктуре рынка и состоянии отрасли.

Бюджетное задание, прежде всего, разрабатывается для ОАО «РЖД» и холдинга «РЖД» в целом. Его готовят департаменты, изучающие экономическую конъюнктуру рынка и стратегическое развитие отрасли, совместно с департаментами, определяющими инвестиционную деятельность и техническую политику ОАО «РЖД», и департаментами, ответственными за реализацию стратегического развития отрасли. При этом показатели среднесрочного прогноза железнодорожных перевозок ОАО «РЖД» разрабатываются с учетом запросов рынка транспортных услуг и самого расширения ОАО «РЖД», создания дочерних и зависимых обществ. Департамент, определяющий инвестиционную деятельность Общества, представляет перечень инвестиционных проектов с обоснованием экономической эффективности от их реализации, а департамент, ответственный за техническую политику — перечень мероприятий по ресурсосбережению на планируемый период. Этому предшествует большая работа по разработке научно обоснованного прогноза места железнодорожного транспорта в хозяйстве страны и его развития.

На основании бюджетного задания по ОАО «РЖД», представленного Департаменту экономики, занимающемуся планированием и бюджетированием, и Департаменту корпоративных финансов, формируются бюджетные задания для территориальных и функциональных филиалов. К этой работе привлекаются отраслевые департаменты и дирекции, в функциональном подчинении которых находятся филиалы. Основные параметры развития Компании на планируемый год доводятся подразделениями до департамента, выполняющего планирование и бюджетирование хозяйственной деятельности отрасли и Департамента корпоративных финансов, ответственного за формирование целевых параметров сводных бюджетов, а также до всех остальных подразделений аппарата ОАО «РЖД», отвечающих за исполнение определенных функций в процессе перевозок: Центральной дирекции по управлению терминально-складским комплексом, Департамента пассажирских сообщений, Дирекции железнодорожных вокзалов, Центральной дирекции инфраструктуры, Центральной дирекции по ремонту пути, Дирекции тяги, Дирекции по ремонту тягового подвижного состава, Департамента информатизации и корпоративных процессов

управления и т.п. Они рассчитывают потребные объемы производства продукции, выполнения работ и оказания услуг на основании заявок от других департаментов и железных дорог. Бюджетные задания содержат целевые объемы продаж, целевые объемы производства, целевые финансовые показатели по каждой железной дороге и функциональному филиалу.

Затем Департамент экономики совместно с Департаментом корпоративных финансов доводят бюджетные задания до финансово-экономических и финансовых служб филиалов. Службы производят декомпозицию (распределение) бюджетных заданий для региональных дирекций и структурных подразделений.

На основании полученных бюджетных заданий структурные подразделения, исходя из сложившихся на планируемый период технических возможностей подразделения, состояния его ресурсов, формируют плановые операционные и финансовые бюджеты и согласовывают значения бюджетных параметров с территориальными филиалами или с дорожными дирекциями, в состав которых они входят. В свою очередь дорожные дирекции консолидируют плановые операционные и финансовые бюджеты находящихся в их подчинении структурных подразделений и согласовывают свои бюджеты с территориальным филиалом (управлением дороги). Территориальные филиалы на основе сформированных структурными подразделениями, дорожными дирекциями бюджетов формируют сводные плановые операционные и финансовые бюджеты дорог, согласовывают их с соответствующими подразделениями аппарата управления ОАО «РЖД». Затем сводные бюджеты филиалов, содержащие первоначальные плановые задания и аналитические записки к бюджетам, заявки и обоснования на регулирование бюджетных параметров, представляются в аппарат управления ОАО «РЖД».

Региональные подразделения функциональных филиалов на основе целевых значений планов продаж, производства и финансовых планов, сформированных филиалом и содержащих целевые значения, формируют операционные и финансовые бюджеты и согласовывают их с филиалом. Филиал согласовывает пакет бюджетов аппарата управления ОАО «РЖД».

Наряду с этим, отраслевые департаменты и функциональные филиалы с учетом основных параметров развития Компании на

планируемый год, а также инвестиционного плана ОАО «РЖД» и других утвержденных целевых программ ОАО «РЖД» направляют в подразделения Департамента экономики и Департамента корпоративных финансов, ответственных за формирование целевых параметров сводных бюджетов, предложения по планированию целевых параметров сводных бюджетов производства и затрат по ОАО «РЖД» в целом по соответствующим функциональным вертикалям, т.е. по отраслям хозяйств. В свою очередь, подразделения Департамента экономики и Департамента корпоративных финансов, ответственные за формирование целевых параметров сводных бюджетов, разрабатывают проекты целевых параметров таких сводных бюджетов по ОАО «РЖД» в целом и согласовывают эти бюджеты с отраслевыми департаментами и функциональными филиалами.

В случае возникновения разногласий по проектам целевых параметров сводных бюджетов подразделения Департамента экономики и Департамента корпоративных финансов запрашивают информацию от филиалов ОАО «РЖД» для согласования. В случае, если разногласия остаются, окончательное решение по значению показателя принимается на основании решения Бюджетного комитета ОАО «РЖД».

Затем подразделения Департамента экономики и Департамента корпоративных финансов представляют согласованные проекты целевых параметров сводных бюджетов по ОАО «РЖД» в целом и филиалов на год на согласование Бюджетному комитету ОАО «РЖД», а на квартал — на утверждение вице-президенту по экономике и финансам. После этого целевые параметры сводных бюджетов доводятся до Департамента экономики и филиалов ОАО «РЖД». Филиалы ОАО «РЖД» по согласованным проектам бюджетов формируют проекты сводных бюджетов и направляют их в Департамент экономики и Департамент корпоративных финансов, Управление планирования и нормирования материально-технических ресурсов и в другие подразделения, ответственные за утверждение сводных бюджетов филиалов. Департамент экономики формирует полный набор сводных бюджетов, в том числе и по функциональным вертикалям, т.е. отраслям хозяйств.

Утвержденные годовые целевые параметры сводных бюджетов по ОАО «РЖД» в целом и филиалам могут корректироваться, т.е. в них могут вноситься какие-либо изменения утвержденных показателей

годового бюджета в порядке, установленном Регламентом. Корректировка может проводиться не более одного раза в полугодие, после формирования бухгалтерской отчетности по РСБУ за предшествующий период. Корректировка может проводиться в связи:

- с пересмотром показателей среднесрочного (трехлетнего) финансового плана ОАО «РЖД»;
- существенным изменением объемных показателей железнодорожных перевозок (более чем на 2 %);
- существенным изменением объемов капитального ремонта (если более чем на 2 % изменение итогового значения Сводного бюджета затрат по виду эксплуатации «Капитальный ремонт»);
- существенным изменением цен на материально-технические и топливно-энергетические ресурсы (если более чем на 2 % изменение итогового значения Сводного бюджета затрат по элементу затрат «Материальные затраты»);
- индексацией заработной платы (безусловная корректировка на основании распоряжения президента);
- изменениями параметров инвестиционной деятельности и др. изменениями.

Проекты скорректированных годовых целевых параметров сводных бюджетов представляются на заседание Бюджетного комитета ОАО «РЖД». После принятия Бюджетным комитетом решения о корректировке все изменения согласовывают с филиалами, отраслевыми департаментами и представляют на утверждение вице-президенту по экономике и финансам.

Подразделения департаментов, ответственные за формирование целевых параметров сводных бюджетов ОАО «РЖД», на основе представленных филиалами и дирекциями бюджетов производят формирование первоначальных консолидированных плановых бюджетов по ОАО «РЖД» в целом и балансировку финансовых бюджетов. При этом бюджеты по функциональной вертикали, т.е. по хозяйствам, формируются как сумма бюджетов железных дорог (и отчетов об их исполнении) по соответствующим хозяйствам и бюджетов центральных дирекций.

Ответственность за подготовку проектов годовых бюджетов дочерних и зависимых обществ, их корректировку, составление отчетов об их исполнении возлагается на специальный исполнительный орган дочерних и зависимых обществ. Утверждение годовых бюд-

жетов обществ, их корректировку, согласование, утверждение отчетов об исполнении бюджетов осуществляет совет директоров каждого общества. При этом проекты годовых бюджетов дочерних и зависимых обществ после предварительного утверждения советами директоров обществ представляются на рассмотрение в причастные структурные подразделения ОАО «РЖД», которые дают свое заключение. Отредактированный проект годового бюджета и пояснительную записку с подробным описанием результатов устранения замечаний каждое общество представляет в Департамент управления дочерними и зависимыми обществами ОАО «РЖД». Департамент управления дочерними и зависимыми обществами ОАО «РЖД» рассчитывает и согласовывает с Департаментом экономики и Департаментом корпоративных финансов целевые параметры этих бюджетов и организует их утверждение на заседании Бюджетного комитета ОАО «РЖД», а затем передает на утверждение Совету директоров общества. После этого Департамент управления дочерними и зависимыми обществами ОАО «РЖД» организует вынесение на рассмотрение Советом директоров ОАО «РЖД» их позиции по утверждению представленного бюджета. В случае необходимости бюджет общества может быть откорректирован в установленном порядке.

Консолидированные бюджеты направляются в Департамент экономики для согласования и последующего утверждения в аппарате управления ОАО «РЖД» и Советом директоров ОАО «РЖД». Потом они направляются на утверждение Правительством РФ и президентом ОАО «РЖД».

После утверждения плановых бюджетов президентом ОАО «РЖД» они доводятся до соответствующих структурных подразделений ОАО «РЖД».

В течение отчетного периода по мере исполнения бюджетов их фактическое выполнение отражается в отчетах структурных подразделений.

Отчеты по выполнению бюджетов структурными подразделениями консолидируются дирекциями, филиалами, в подчинении которых они находятся. Те, в свою очередь, консолидируются на уровне ОАО «РЖД» в целом и получают консолидированный отчет по исполнению бюджета ОАО «РЖД».

Отчеты по выполнению бюджетов разрабатываются на каждом соответствующем иерархическом уровне, каждым функциональным подразделением каждый месяц, квартал, год. В отчете приводятся плановые и фактические значения показателей бюджетов за два отчетных периода: плановый и предшествующий, процент (относительная величина) планового задания, процент выполнения плана и темп роста к предшествующему периоду. В соответствии с Регламентом формирования и контроля исполнения консолидированных бюджетов холдинга «Российские железные дороги» бюджетный период системы бюджетного управления составляет 1 год. При этом бюджеты и бюджетные показатели формируются ежеквартально. Конечным результатом работ по планированию бюджетов компаний холдинга являются утвержденный бюджет компании и пояснительная записка.

Отчеты о выполнении бюджетов дочерними и зависимыми обществами должны быть утверждены на советах директоров обществ, подписаны уполномоченными лицами обществ, председателем совета директоров и представлены в Департамент управления дочерними и зависимыми обществами ОАО «РЖД» для утверждения в аппарате управления ОАО «РЖД» и Советом директоров ОАО «РЖД».

Хотя методика формирования бюджетов как инструментов планирования и контроля производства едина для всех отраслей народного хозяйства, вместе с тем формы и содержание бюджетов различаются и зависят от технологических и организационных особенностей предприятий.

В системе бюджетного управления ОАО «РЖД» формируются:

- консолидированный бюджет холдинга, объединяющий бюджеты материнской компании ОАО «РЖД», дочерних компаний и зависимых обществ, составляющих холдинг «РЖД»;
- сводные бюджеты материнской и дочерних компаний ОАО «РЖД»;
- функциональные бюджеты входящих в них филиалов, дирекций и структурных подразделений.

Совокупность бюджетов и взаимосвязь между ними определяют бюджетную модель холдинга «РЖД» в целом (рис. 7.1). Бюджетная структура компаний холдинга является двухуровневой и состоит из



бюджетов верхнего уровня и функциональных бюджетов. Они приведены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

**Бюджетная структура и принципиальная взаимосвязь функциональных бюджетов и бюджетов верхнего уровня**

№ п/п	Функциональный бюджет	Бюджеты верхнего уровня				
		Бюджет доходов и расходов	Бюджет движения денежных средств	Бюджет движения денежных средств косвенным методом	Бюджет движения капитала	Прогнозный баланс
1	2	3	4	5	6	7
1	Бюджет продаж	+				
2	Бюджет производства					
3	Бюджет затрат	+	+		+	
4	Бюджет доходов и расходов				+	+
5	Бюджет капитальных вложений		+		+	
6	Бюджет запасов и закупок				+	
7	Бюджет основных средств, нематериальных активов и доходных вложений		+		+	
8	Бюджет расчетов с покупателями и прочими дебиторами		+	+	+	
9	Бюджет расчетов с поставщиками и прочими кредиторами		+	+	+	
10	Бюджет налогов, налоговых активов и обязательств	+	+	+	+	
11	Бюджет расходов будущих периодов		+		+	
12	Бюджет расчетов с персоналом		+	+	+	

1	2	3	4	5	6	7
13	Бюджет денежных средств	+		+	+	
14	Бюджет недостач и потерь от порчи ценностей		+		+	
15	Бюджет финансовых вложений		+	+	+	
16	Бюджет кредитов и займов		+	+	+	
17	Бюджет НДС		+		+	
18	Бюджет целевого финансирования		+		+	
19	Бюджет доходов будущих периодов		+		+	
20	Бюджет расчетов с акционерами		+	+	+	
21	Бюджет резервов предстоящих расходов		+		+	
22	Прогнозный баланс					+
23	Бюджет движения денежных средств					+
24	Бюджет движения денежных средств косвенным методом					+
25	Бюджет движения капитала	+	+	+	+	

Показатели, отражающие состояние и финансовые результаты хозяйственной деятельности холдинга «Российские железные дороги», формируют бюджеты верхнего уровня, т.е. бюджеты, формируемые на основе показателей функциональных бюджетов и характеризующие планируемое состояние и финансовые результаты деятельности компании в целом.

К ним относятся:

- бюджет доходов и расходов;
- бюджет движения денежных средств;
- бюджет движения денежных средств, полученный косвенным методом;

- бюджет движения капитала;
- прогнозный баланс.

Бюджет доходов и расходов, являясь бюджетом верхнего уровня, отражает доходы, расходы и финансовый результат хозяйственной деятельности компании за бюджетный период по видам деятельности, группам покупателей и заказчиков и по Компании в целом.

Бюджет движения денежных средств отражает поступления и выплаты денежных средств и их эквивалентов за бюджетный период по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности Компании.

Бюджет движения денежных средств косвенным методом отражает взаимосвязь между финансовым результатом за период и изменением оборотного капитала, прочих активов и пассивов, кроме денежных средств.

Бюджет движения капитала характеризует изменение уставного, добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли/убытка Компании в бюджетный период. Целью формирования бюджета движения капитала является планирование и анализ изменения капитала с учетом эмиссий акций, реорганизации, изменения номинальной стоимости акций, выплаты дивидендов, изменений в учетной политике, переоценки стоимости активов и т.п.

Прогнозный баланс отражает активы, обязательства и капитал Компании на планируемую/отчетную дату с целью анализа ее финансового состояния.

Бюджеты верхнего уровня формируются на основании показателей функциональных бюджетов (целевых), описывающих определенную функциональную область деятельности компании (сбыт, снабжение, производство, затраты, кредиторскую задолженность и т.д.), используя соответствующие экономические показатели.

В ОАО «РЖД» применяют следующий пакет целевых функциональных бюджетов, составляющих операционный бюджет:

- бюджет продаж;
- бюджет производства;
- бюджет затрат;
- бюджет запасов и закупок;
- бюджет доходов и расходов;

- бюджет основных средств, нематериальных активов и доходных вложений;
- бюджет расходов будущих периодов;
- бюджет расчетов с персоналом;
- бюджет недостач и потерь от порчи ценностей;
- бюджет доходов будущих периодов;
- бюджет резервов предстоящих расходов.

Финансовый бюджет включает следующий пакет целевых функциональных бюджетов:

- бюджет капитальных вложений;
- бюджет финансовых вложений;
- бюджет налогов и налоговых активов, обязательств;
- бюджет НДС;
- бюджет кредитов и займов;
- бюджет расчетов с акционерами;
- бюджет движения дебиторской задолженности (расчетов с покупателями и прочими дебиторами) и движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и прочими кредиторами);
- бюджет движения денежных средств;
- бюджет движения денежных средств косвенным методом;
- бюджет денежных средств;
- бюджет целевого финансирования;
- бюджет движения капитала;
- прогнозный баланс;
- мастер-бюджет.

Содержание каждого бюджета и порядок их заполнения приведены в Альбоме форм сводных бюджетов и в Методических рекомендациях по заполнению сводных бюджетов ОАО «РЖД». Порядок формирования бюджетов определен Регламентом формирования и контроля исполнения бюджетов ОАО «РЖД».

При формировании бюджетов ОАО «РЖД» принимают во внимание так называемые параметры бюджета (сценарные условия) — набор прогнозируемых показателей внешней и внутренней среды, величина которых влияет на величину планируемых показателей бюджетов в рамках определенного сценария. На их величину компания не может оказывать воздействие в полной мере. Такими параметрами выступают курс валюты, индексы-дефляторы, темп инфляции, прогноз тарифов и цен на основные материалы, прогноз выхода на рынок новых продуктов и услуг и т.п.

Перечень показателей, используемых при формировании бюджетов, как уже отмечалось, приведен в специальном классификаторе показателей. Бюджеты компаний состоят из следующих видов показателей:

- показатели остатка на начало периода;
- показатели поступления (увеличения) за период;
- показатели выбытия (уменьшения) за период;
- показатели остатка на конец периода;
- объемные и качественные показатели.

Показатели остатка на начало и остатка на конец периода планируются во всех бюджетах, кроме бюджета продаж, бюджета производства и бюджета доходов и расходов, поскольку основную продукцию железнодорожного транспорта составляет не материальная готовая продукция, а услуги — перевозки грузов и пассажиров.

Показатели оборота за период планируются во всех функциональных бюджетах, а также в бюджете движения капитала и бюджете доходов и расходов.

Объемные и качественные показатели планируются в следующих бюджетах:

- бюджете производства;
- бюджете затрат;
- бюджете запасов и закупок;
- бюджете доходов и расходов.

Плановые бюджетные показатели детализируются по бюджетным аналитикам, отражающим специфику каждой компании холдинга. Соответствие бюджетов, бюджетных показателей и бюджетных аналитик определяет форму единого Альбома бюджетных форм ОАО «РЖД». В состав единого Альбома бюджетных форм входят:

- Альбом бюджетных форм ОАО «РЖД»;
- альбомы бюджетных форм дочерних и зависимых обществ ОАО «РЖД».

## **7.2. Бюджет продаж ОАО «РЖД»**

Бюджет продаж в ОАО «РЖД» призван охарактеризовать источники поступления доходов, необходимых для финансового обеспечения перевозочной деятельности железнодорожного транспорта. Вместе с тем бюджет продаж Общества предназначен для планиро-

вания и контроля выручки от продаж продукции (работ, услуг) на сетевом и нижестоящих иерархических уровнях.

В ОАО «РЖД» бюджет продаж формируется по обычной деятельности и прочим продажам. Объем продаж по обычным видам деятельности в бюджете продаж показывают с группировкой по видам деятельности, видам продукции, работ и услуг. Бюджет продаж по обычной деятельности включает показатели объема продаж в натуральной и стоимостной формах.

В бюджете продаж планируется выручка по обычным видам деятельности, которые подразделяются на перевозочные виды деятельности (перевозки), неперевозочные виды деятельности (подсобно-вспомогательные)), а также выручка по прочим продажам.

Выручка, начисленная по перевозкам и неперевозочным видам деятельности, формируется в соответствии с планами продаж по соответствующим видам деятельности, выполняемым в ОАО «РЖД» в разрезе видов продукции (работ, услуг) в стоимостных показателях, с учетом ценовой политики Компании, а также факторов внешней среды.

К перевозкам (перевозочным видам деятельности) относятся следующие виды деятельности:

- грузовые перевозки;
- пассажирские перевозки в дальнем следовании;
- пассажирские перевозки в пригородном сообщении;
- предоставление услуг инфраструктуры;
- предоставление услуг локомотивной тяги.

К неперевозочным видам деятельности относятся:

- ремонт подвижного состава;
- строительство объектов инфраструктуры;
- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- предоставление услуг социальной сферы;
- прочие виды деятельности.

Неперевозочные виды деятельности — это услуги по ремонту подвижного состава, строительство объектов инфраструктуры, производство промышленной продукции и услуг, проектные и научные услуги, услуги ЖКХ и предприятий социальной сферы. Причем в выручку по обычным видам деятельности от услуг неперевозочных видов деятельности включается выручка от услуг в том объеме, в котором они необходимы для обеспечения перевозочного процес-

са. Те же объемы этих видов работ, которые превышают запланированные объемы, необходимые для обеспечения планового объема перевозок, и продаются на сторону за договорной тариф, составляют прочие обычные виды деятельности. В ОАО «РЖД» они являются подсобно-вспомогательной деятельностью (ПВД).

Прочие продажи в ОАО «РЖД» — это сдача имущества в аренду, продажа неиспользуемых основных средств и прочего имущества и т.п.

Продажа услуг по перевозкам, т.е. по основной обычной деятельности, планируется только на сетевом уровне. На уровне структурных подразделений бюджет продаж формируется только по прочим обычным видам деятельности, так как на уровне структурных подразделений выполняются только отдельные операции перевозочного процесса: или погрузка, или выгрузка грузов, или отправление пассажиров, или ремонт подвижного состава, либо ремонт пути, выработка электроэнергии и т.п.

В доходной части бюджета продаж по Обществу в целом планируется общая выручка от продаж «Всего продаж по ОАО «РЖД», измеряемая в миллионах рублей.

В ресурсной (расходной) части бюджета продаж ОАО «РЖД» планируются показатели объема работ по обычным видам деятельности, выполнение которых позволяет обеспечить получение запланированного объема выручки от продаж.

В бюджете продаж по ОАО «РЖД» в целом и по железным дорогам объем продаж в натуральном выражении по основной обычной деятельности (перевозкам) характеризует показатель «Приведенная продукция», измеряемый в тонно-километрах приведенных. Он рассчитывается как сумма объема перевозок грузов и пассажиров, а также оплачиваемого порожнего пробега подвижного состава иных собственников и арендованного подвижного состава.

Объем перевозок в грузовом движении характеризует показатель «Грузооборот», измеряемый в тонно-километрах нетто тарифных.

Объем перевозок в пассажирском движении характеризует показатель «Пассажирооборот», измеряемый в пассажиро-километрах.

В свою очередь, объем перевозок в грузовом движении планируется с группировкой по видам сообщения: внутрироссийские, экспортные, импортные, транзитные перевозки.

При этом они разграничиваются по видам парка, в котором осуществляются перевозки: в инвентарном парке вагонов ОАО «РЖД», в арендованном клиентами парка, в собственном парке клиентов с использованием локомотивов и локомотивных бригад ОАО «РЖД» или клиентов (компаний перевозчиков).

Объем пассажирских перевозок планируется в дальнем следовании и в пригородном сообщении.

По пассажирским перевозкам как в дальнем следовании, так и в пригородном сообщении при планировании объема перевозок используют показатели «Отправлено пассажиров», «Пассажирооборот» (измеряемый в пассажиро-километрах).

Отдельно в бюджете продаж, разрабатываемом по Обществу в целом и по железным дорогам, выделяются дополнительные сборы по грузовым перевозкам.

Кроме того, в бюджете продаж ОАО «РЖД» планируются перевозки багажа в млн тонно-км и перевозки почты, измеряемые также в млн тонно-км.

Объемы продаж по прочей обычной деятельности в бюджете продаж по ОАО «РЖД» в целом включают объемы продаж по предоставлению услуг инфраструктуры. Это предоставление клиентам возможности использования объектов инфраструктуры ОАО «РЖД» (железнодорожных путей, линий электропередач, мостов, тоннелей и т.п.). В частности, железные дороги выделяют нитки графика по пропуску поездов клиентов, что измеряется числом ниток, предоставляемых клиентам, или объемом перевозок грузов в подвижном составе клиентов, измеряемых в млн тонно-км.

Бюджетная форма «Бюджет продаж ОАО «РЖД» формируется на основании консолидации сводных бюджетов продаж территориальных и функциональных филиалов. Разрабатываются месячные, квартальные и годовые бюджеты продаж. Ответственность за формирование и исполнение консолидированного бюджета продаж несет Департамент корпоративных финансов ОАО «РЖД». Проект консолидированного бюджета продаж ОАО «РЖД» и отчет о его исполнении представляется в департамент, ответственный за планирование и бюджетирование в ОАО «РЖД».

Бюджет продаж железной дороги разрабатывается на основании целевых показателей планов продаж железной дороги, задаваемых Департаментом корпоративных финансов ОАО «РЖД», а также про-

гнозных данных железной дороги по объему оказания услуг, цен и тарифов на эти услуги и бюджетов продаж структурных подразделений железных дорог и дорожных дирекций по прочей обычной деятельности в части оказания услуг инфраструктуры, услуг локомотивной тяги, ремонта подвижного состава и т.п. за договорной тариф.

Ресурсная (расходная) часть бюджетной формы «Сводный бюджет продаж железной дороги» содержит те же объемные показатели в натуральном и стоимостном выражениях по основной обычной деятельности — перевозкам, что и ресурсная (расходная) часть бюджетной формы «Консолидированный бюджет продаж ОАО «РЖД» по Обществу в целом.

В доходной части бюджета продаж по дорогам выручка планируется как в целом по железной дороге, так и с группировкой по видам деятельности: грузовые перевозки, пассажирские перевозки в дальнем следовании, пассажирские перевозки в пригородном сообщении, услуги инфраструктуры, услуги локомотивной тяги, услуги ЖКХ, услуги социально-культурной сферы, прочие социальные услуги.

В свою очередь, выручка, начисляемая по грузовым перевозкам, группируется по принадлежности подвижного состава, т.е. в инвентарном парке ОАО «РЖД», в подвижном составе, принадлежащем сторонним организациям, или используемом на правах аренды. Кроме того, планируются дополнительные сборы.

Объемы продаж по прочей обычной деятельности территориальных филиалов, т.е. железных дорог, в бюджете продаж ОАО «РЖД» планируются как по услугам инфраструктуры, так еще и по услугам локомотивной тяги, т.е. по предоставлению клиентам возможности использования парка локомотивов ОАО «РЖД» и локомотивных бригад для осуществления перевозок. Объем этих услуг измеряется в локомотиво-часах. Кроме вышеуказанных услуг, на железных дорогах по прочей обычной деятельности планируются услуги по предоставлению подвижного состава в пользование, ремонту подвижного состава, локомотивов и мотор-вагонного парка, строительству объектов инфраструктуры, производству промышленной продукции и услуг, проектные и научно-исследовательские работы, услуги жилищно-коммунального хозяйства по объектам, находящимся на балансе ОАО «РЖД», социальные услуги,

которые в связи с их низкой рентабельностью на железнодорожном транспорте предоставляются на сторону за плату в целях привлечения дополнительных средств для покрытия инвестиционных и текущих затрат на их содержание.

По функциональным филиалам ОАО «РЖД» — предприятиям и организациям — в бюджете продаж ОАО «РЖД» отражают объем ремонта подвижного состава, строительство объектов инфраструктуры, производство промышленной продукции и услуг, проектные и научно-исследовательские услуги, услуги ЖКХ и социальной сферы, другие продукты и услуги.

Поскольку филиалы: территориальные, к которым относятся железные дороги, и функциональные, к которым относятся заводы, проектные институты, строительные организации и т.д., выполняют часть работ и услуг по обеспечению перевозочного процесса, т.е. по основной обычной деятельности, а часть работ и услуг на сторону за договорной тариф, то в бюджете продаж ОАО «РЖД» и по железным дорогам, и по предприятиям и организациям ОАО «РЖД» отдельно выделяются работы и услуги в натуральном и стоимостном выражении, выполняемые для ОАО «РЖД», и отдельно, выполняемые для собственной продажи как прочий обычный вид деятельности.

На уровне филиалов форма бюджетов продаж разрабатывается как «Сводный бюджет продаж филиала» на основании консолидации бюджетов продаж структурных подразделений (табл. 7.2). Ответственность за формирование и исполнение бюджета продаж несет Центр фирменного транспортного обслуживания, который представляет план и отчет об исполнении сводного бюджета продаж территориальных центров и филиала в целом в Департамент корпоративных финансов и Департамент экономики ОАО «РЖД». Бюджет продаж разрабатывается на основании целевых показателей планов продаж, задаваемых Департаментом корпоративных финансов ОАО «РЖД», прогнозных данных филиалов по объему оказания услуг, цен и тарифов на эти услуги и, наконец, на основании бюджетов продаж структурных подразделений и региональных дирекций по прочей обычной деятельности в части ремонта подвижного состава и т.п. за договорной тариф.

Бюджеты продаж по филиалам, как и по Обществу в целом, разрабатываются на месяц, квартал и год.

Таблица 7.2

## Сводный бюджет продаж железной дороги

№ п/п	Наименование бюджетного показателя	Ед. изм.	Факт	План	% вып. плана
1	Выручка, начисленная по перевозкам	млн руб.			
1.1.01	Выручка, начисленная по грузовым перевозкам: — перевозки грузов, в том числе в подвижном составе: <ul style="list-style-type: none"> <li>• принадлежащем другим организациям;</li> <li>• используемом ими на правах аренды;</li> </ul> — дополнительные сборы и услуги, учитываемые в выручке по грузовым перевозкам: — плата за пользование грузовыми вагонами и контейнерами, в том числе в международном сообщении	млн руб.			
1.1.02	Выручка, начисленная по пассажирским перевозкам: — в дальнем следовании; — в пригородном сообщении; — перевозки багажа и грузобагажа; — перевозки почты; — дополнительные сборы и услуги, учитываемые в выручке по пассажирским перевозкам, в том числе в международном сообщении	млн руб.			
1.1.03	Выручка, начисленная по предоставлению услуг инфраструктуры: — в грузовом движении; — в пассажирском движении	млн руб.			
1.1.04	Выручка, начисленная по предоставлению услуг локомотивной тяги: — в грузовом движении; — в пассажирском движении	млн руб.			
1.2	Выручка, начисленная по прочим видам деятельности	млн руб.			

Бюджет продаж по основной обычной деятельности, как уже отмечалось, на уровне структурных подразделений железных дорог — локомотивных депо, дистанций пути и т.п. не формируется.

На уровне структурных подразделений формируется бюджет продаж по прочей обычной деятельности, т.е. по предоставлению услуг инфраструктуры: услуг телефонной связи, тяговой подстанции по выработке электроэнергии, локомотивной тяги, по ремонту подвижного состава, грузовых и пассажирских вагонов, ремонту моторных вагонов и ремонту локомотивов, ремонту электрооборудования и средств связи, по производству промышленной продукции, проектных и научных услуг, жилищно-коммунальных и социальных услуг и т.п. Объемы продаж планируются в натуральном и стоимостном выражениях по каждому виду услуг, работ, продукции. Выручка в бюджете продаж структурных подразделений планируется в общей сумме как собственные продажи.

Бюджет продаж структурных подразделений составляют экономисты структурных подразделений на основании плановых показателей продаж, определяемых для структурных подразделений дорогой, а также прогнозных данных структурных подразделений по ожидаемому объему услуг, цен и тарифах на них, на продукцию, реализуемую на сторону иным юридическим лицам. Сформированные бюджеты продаж и отчеты об их исполнении структурные подразделения представляют в финансово-экономические службы филиалов.

Бюджеты продаж структурных подразделений разрабатываются на месяц, квартал и год.

Бюджет продаж связан с бюджетом затрат, бюджетом движения дебиторской и кредиторской задолженности и бюджетом доходов и расходов. Информация из бюджета продаж о тарифном грузообороте используется в бюджете затрат для расчета себестоимости перевозок.

Планируемые в бюджете продаж показатели используются:

- в бюджете расчетов с покупателями и прочими дебиторами в части начисления дебиторской задолженности от продаж;
- бюджете доходов и расходов в части доходов по перевозкам и неперевозочным видам деятельности;
- бюджете производства в части расчета доходов на одного человека по неперевозочным видам деятельности.

Данные бюджета продаж о начисленной задолженности покупателям и заказчикам используются при построении бюджета движения дебиторской и кредиторской задолженности.

Данные бюджета продаж в части выручки от прочих продаж переносятся в бюджет доходов и расходов.

### **7.3. Бюджет производства ОАО «РЖД»**

Исходя из бюджета продаж, разрабатывают бюджет производства.

Бюджет производства ОАО «РЖД» предназначен для планирования и контроля объемов производства продукции, работ и услуг, которые необходимо осуществить в целях обеспечения выполнения запланированных продаж и заданного уровня доходных поступлений, а также для планирования необходимых ресурсов производственного назначения в натуральном выражении и их контроля.

Показатели производства планируются по разделам:

- грузовые перевозки;
- пассажирские перевозки;
- приведенная работа;
- локомотивная тяга;
- подвижной состав;
- ремонт и технический осмотр;
- путь;
- трудовые ресурсы;
- прочие показатели.

Производственные показатели отражаются в бюджете в натуральном выражении.

Планирование показателей бюджета производства осуществляется исходя из планируемого объема продаж по видам деятельности, а также с учетом данных предыдущего бюджетного периода. Для каждой компании, структурного подразделения разрабатываются индивидуальные методики планирования показателей бюджета производства, учитывающие специфику и особенности их производственных процессов.

Формирование сводного бюджета производства ОАО «РЖД» начинается «снизу», т.е. со структурных подразделений. На основании целевых параметров объемов производства, плановых производственных показателей, определяемых дорогами, в целевых заданиях для входящих в их состав структурных подразделений эконо-

мисты и специалисты производственных отделов, цехов структурных подразделений разрабатывают бюджет производства своего предприятия — локомотивного или вагонного депо, дистанции пути, дистанции электроснабжения, станции и т.п.

В доходной части бюджета производства структурных подразделений планируются объемы работ, которые необходимо выполнить для осуществления процесса перевозок, и подлежащих выполнению структурными подразделениями в соответствии с их профилем. Это работы по погрузке и выгрузке грузов в погрузоразгрузочных механизированных дистанциях, по отправлению грузов, пассажиров и поездов на станциях, по эксплуатации, содержанию и ремонту локомотивов и подвижного состава в локомотивных и вагонных депо, по содержанию и ремонту пути в дистанциях пути и гражданских сооружений, по выработке электроэнергии в дистанциях электроснабжения, по обслуживанию вычислительной техники на ВЦ и средств связи в региональных центрах связи и т.п. Они выступают показателями объемов производства по основной обычной деятельности — перевозкам, хотя сами по себе перевозками не являются, но обеспечивают их осуществление. В случае, если эти работы подлежат выполнению на сторону за договорной тариф, они планируются как прочие обычные виды деятельности.

В расходной ресурсной части бюджета производства, исходя из планируемых объемов работ и уровня качественных показателей, мероприятий по их улучшению, планируют ресурсы, которые необходимо затратить для исполнения заданного объема работ. В этой связи в бюджете производства структурных подразделений показываются планируемые затраты парка локомотивов, вагонов, путевых машин, станков, вычислительных установок, средств связи и проч., а в разделе «Трудовые ресурсы» — среднесписочную численность работников, занятых на перевозках, инвестиционной деятельностью и обеспечением прочих продаж. Эти показатели рассчитываются исходя из планируемых уровней качественных показателей использования ресурсов, которые характеризуют производство продукции единицей ресурсов или в единицу времени. Также в бюджете производства разрабатываются и показываются качественные показатели использования ресурсов. В частности, в бюджете производства структурных подразделений задаются уровень производительности труда работников, уровень производительности локомотивов, ваго-

нов, машин и оборудования. Также планируются показатели, которые определяют уровень производительности локомотивов, вагонов, оборудования. Это показатели, характеризующие использование технических средств (локомотивов, вагонов, машин и оборудования) по мощности и во времени (например, вес поезда, оборот вагона, участковая и техническая скорость локомотива, поезда, статическая нагрузка грузового вагона и т.п.). Наличие этих показателей в бюджете производства позволяет впоследствии при исполнении бюджета выявить причины невыполнения объемов производства, определить, связано ли это с недостатком ресурсов или их некачественным использованием. А поскольку все показатели использования ресурсов между собой взаимосвязаны, можно установить, какой из них и насколько повлиял на выполнение производительности локомотива, вагона, оборудования. Исходя из этого, можно принимать оперативные меры по предотвращению возникших затруднений независимо от того, носят они объективный характер, что может потребовать дополнительных ресурсов и денежных средств или привести к невыполнению заданных объемов производства, либо имеют субъективный характер и могут быть устранены административными мерами. То есть наличие качественных показателей использования ресурсов в бюджете производства позволяет оперативно предупредить срыв производственной программы и перерасход ресурсов, скоординировать деятельность подразделений. Кроме того, планирование в бюджете производства качественных показателей позволяет на основании анализа их исполнения и учета тенденций их изменения планировать показатели бюджета производства на последующие отчетные периоды исходя из наличных ресурсов или, наоборот, планировать ресурсы, которые потребуются для выполнения заданных объемов производства при прогнозируемом уровне качественных показателей использования ресурсов.

Бюджет производства в структурных подразделениях формируется по видам деятельности, выполняемым структурными подразделениями (основной обычной деятельности и прочей обычной деятельности), по видам работ и видам продукции. Например, в локомотивном депо планируют «Грузовые перевозки», измеряемые грузооборотом брутто (тонно-километры брутто), «Пассажирские перевозки» отдельно в дальнем следовании и в пригородном сообщении, измеряемые пассажирооборотом (пассажиро-километры),

«Услуги локомотивной тяги», «Ремонт локомотивов» — отдельно магистральных и маневровых локомотивов по видам ремонта и роду подвижного состава (локомотивов, мотор-вагонных секций, дизель-поездов). Все эти виды деятельности и работ в той мере, в какой они способствуют обеспечению процесса перевозок в ОАО «РЖД» согласно заключенным договорам и бюджету продаж ОАО «РЖД», составляют основной обычный вид деятельности структурных подразделений.

Если технический потенциал структурных подразделений и их штаты позволяют сделать дополнительный объем услуг, не связанных с планируемым объемом перевозок, то при условии выполнения ими заданного объема работ структурные подразделения могут включить их в бюджет производства как «Прочие обычные виды деятельности». В частности, в локомотивном депо это предоставление услуг локомотивной тяги по использованию локомотивов депо и локомотивных бригад для формирования составов и вождения поездов, сформированных из вагонов, принадлежащих сторонним организациям или используемых ими на правах аренды. В дирекциях связи как «Прочий обычный вид деятельности» могут оказываться услуги связи и ремонт оборудования сторонним организациям за договорной тариф.

Контроль за исполнением бюджета производства в структурных подразделениях и разработку контрольного отчета по форме «Исполнение бюджета производства структурного подразделения» осуществляют те же экономисты и работники производственных служб и цехов структурных подразделений, которые его формировали. Отчет об исполнении бюджета производства составляется по данным статистического, управленческого и финансового бухгалтерского учетов. Отчет предоставляется за месяц, за квартал и за год в соответствующие службы дорог и дорожные дирекции.

Железные дороги, региональные дирекции, консолидируя бюджеты производства входящих в их состав структурных подразделений, формируют бюджет производства на уровне дороги, дирекции. Ответственность за формирование и исполнение сводного бюджета производства территориальных (железных дорог) и функциональных филиалов несут отраслевые службы.

На основании целевых показателей годовых производственных планов, установленных бюджетным заданием для дорог, региональ-

ных дирекций, консолидации статей бюджетов производства входящих в их состав структурных подразделений и региональных дирекций, а также данных статистической отчетности, бухгалтерского финансового и управленческого учетов по основным средствам, трудовым ресурсам, их исполнению входящими в их состав структурными подразделениями, территориальные и функциональные филиалы формируют сводный бюджет производства.

В бюджете производства железной дороги (филиала) планируются объемные и качественные показатели железнодорожных перевозок по видам деятельности. Это погрузка, грузовые, пассажирские перевозки, локомотивная тяга, ремонт и техническое обслуживание локомотивов, мотор-вагонного подвижного состава, вагонов, пути.

Объем грузовых перевозок на дороге характеризует грузооборот, измеряемый в тонно-километрах нетто эксплуатационных. При этом отдельно планируют:

- грузооборот без вагонов иных собственников, арендованных и дочерних и зависимых обществ (ДЗО) ОАО «РЖД» в порожнем состоянии;

- грузооборот вагонов иных собственников, арендованных и дочерних и зависимых обществ (ДЗО) ОАО «РЖД» в порожнем состоянии.

Объем пассажирских перевозок характеризует пассажирооборот, измеряемый в пассажиро-километрах. Он планируется отдельно в дальнем следовании и в пригородном сообщении.

Общий объем перевозочной работы на дороге характеризует показатель «Приведенная работа», измеряемая в тонно-километрах приведенных как сумма грузооборота, измеряемого в тонно-километрах нетто эксплуатационных, и пассажирооборота, измеряемого в пассажиро-километрах. Причем, задается приведенная работа отдельно для расчета себестоимости перевозок и расчета производительности труда на перевозках. Соответственно для определения приведенного объема работ пассажиро-километры рассчитываются с использованием коэффициента их трудоемкости.

В бюджете производства железной дороги в его ресурсной (затратной) части также задаются качественные показатели использования ресурсов, характеризующие производительность единицы ресурсов: среднесуточная производительность локомотива в грузовом движении, использование во времени (участковая скорость движе-

ния грузового поезда, среднесуточный пробег локомотива в грузовом движении) и по мощности (средний вес брутто поезда грузового движения). Эти показатели в бюджете производства дороги получают на основании статистической отчетности, где они рассчитываются как средние по дороге. Исходя из уровня качественных показателей, прогноза их изменения, планируют ресурсы дороги, объемы производства — перевозки.

Объем работ по техническому обслуживанию и текущему ремонту локомотивов планируется в приведенных единицах, а по капитальному ремонту — в физических единицах отдельно по электровозам и тепловозам.

Объем работ по капитальному ремонту мотор-вагонного подвижного состава планируется для всех, кроме сданных в аренду, и отдельно для сданных в аренду.

Объем капитального ремонта пути в бюджете производства дороги планируется с выделением капитального ремонта пути ОАО «РЖД».

В ресурсной части бюджета производства дороги планируются также трудовые ресурсы, привлекаемые для выполнения заданных объемов работ — среднесписочная численность работников, занятых на перевозках, прочих видах обычной деятельности и на работах, составляющих прочие расходы. Также планируется их среднемесячная заработная плата, производительность труда, доходы на одного человека в денежном выражении от исполнения прочих обычных видов деятельности (табл. 7.3).

Таблица 7.3

**Сводный бюджет производства железной дороги**

№ п/п	Наименование бюджетного показателя	Ед. изм.	Факт	План	% выполнения плана
1	2	3	4	5	6
2.1	<b>Погрузка</b>	тыс. тонн			
2.2	<b>Грузовые перевозки</b>	*			
2.2.01	Грузооборот, всего	млн т·км			
	без вагонов иных собственников, арендованных и ДЗО ОАО «РЖД» в порожнем состоянии	млн т·км			

Продолжение табл. 7.3

1	2	3	4	5	6
	вагонов иных собственников, арендованных и ДЗО ОАО «РЖД» в порожнем состоянии	млн т·км			
2.2.01	Среднесуточная производительность локомотива в грузовом движении	млн т·км бр./сут			
2.2.02	Участковая скорость движения грузового поезда	км/час			
2.2.03	Средний вес поезда брутто грузового движения	т			
2.2.04	Среднесуточный пробег локомотива в грузовом движении	км			
2.3	<b>Пассажирыские перевозки</b>				
2.3.01	Пассажирооборот	млн пкм			
	в дальнем следовании	млн пкм			
	пригородном сообщении	млн пкм			
2.4	<b>Приведенная работа</b>	*			
2.4.01	Приведенная работа (для расчета себестоимости)	млн прив. т·км			
2.4.02	Приведенная работа (для расчета производительности)	млн прив. т·км			
2.5	<b>Локомотивная тяга</b>	*			
	Удельный расход топлива на тягу поездов (без учета локомотивов иных собственников и арендованных)	кг/10 тыс. т·км бр.			
	Удельный расход топлива на тягу поездов (с учетом локомотивов иных собственников и арендованных)	кг/10 тыс. т·км бр.			
	Удельный расход электроэнергии на тягу поездов (без учета локомотивов иных собственников и арендованных)	кВтч/ /10 тыс. т·км бр.			

1	2	3	4	5	6
2.7	<b>Ремонт и ТО</b>	*			
2.7.01	<i>Локомотивы</i>				
	Техническое обслуживание локомотивов	прив. ед.			
	Текущий ремонт локомотивов	прив. ед.			
	Капитальный ремонт локомотивов ОАО «РЖД»				
	Электровозы	ед.			
	Тепловозы	ед.			
2.7.02	<i>МВПС</i>				
	Капитальный ремонт собственных МВПС (кроме сданных в аренду)	секц.			
	Капитальный ремонт собственных МВПС (сданных в аренду)	секц.			
2.7.03	<i>Вагонов</i>				
	Объем деповского ремонта вагонов	ваг.			
	пассажирских	ваг.			
	парка ОАО «РЖД»	ваг.			
	грузового	ваг.			
	парка ОАО «РЖД»	ваг.			
	Капитальный ремонт вагонов				
	пассажирских	ваг.			
	парка ОАО «РЖД»	ваг.			
	грузового	ваг.			
	парка ОАО «РЖД»	ваг.			
2.7.04	<i>Пути</i>				
	Капитальный ремонт пути	км			
	пути ОАО «РЖД»	км			
2.9	<b>Трудовые ресурсы</b>				
2.9.01	Среднесписочная численность	чел.			
	на перевозках	чел.			
	на прочих видах деятельности	чел.			
	на прочих расходах	чел.			

1	2	3	4	5	6
2.9.02	Ср. мес. базовая заработная плата				
	на перевозках	руб./чел.			
	на прочих видах деятельности	руб./чел.			
	на прочих расходах	руб./чел.			
2.9.03	Производительность на перевозках в натуральном выражении	млн прив т·км/чел.			
2.9.04	Темп роста производительности труда на перевозках	%			
2.9.05	Доходы на 1 человека в денежном выражении (прочие виды деятельности)	млн руб.			

Сформированный Сводный бюджет производства железной дороги передается на согласование и утверждение в департамент, осуществляющий планирование и бюджетирование в ОАО «РЖД».

Контроль за исполнением бюджета производства железной дороги осуществляют отраслевые службы железной дороги. Они же составляют отчет о его выполнении по данным статистической отчетности, бухгалтерского, финансового и управленческого учетов об объеме производства железной дороги. Отчет представляется в департамент, ответственный за планирование и бюджетирование в ОАО «РЖД», ежемесячно, по кварталам и за год.

На основании консолидации сводных бюджетов производства железных дорог, функциональных филиалов формируется консолидированный бюджет производства ОАО «РЖД».

В доходной части консолидированного бюджета производства ОАО «РЖД» планируются объемы производства ОАО «РЖД» по видам деятельности. Ориентируясь на целевые параметры текущей и инвестиционной деятельности, на основании данных бюджетов производств на дорогах планируются объем грузовых перевозок, пассажирских перевозок, перевозок багажа и почты ОАО «РЖД».

По грузовым перевозкам планируются грузооборот, осуществляемый инвентарным парком вагонов ОАО «РЖД» и парком вагонов, арендованных ОАО «РЖД», грузооборот в вагонном парке, арендованном клиентами, и в собственном парке клиентов. Грузооборот измеряется в тонно-киллометрах нетто тарифных. Кро-

ме того, по грузовым перевозкам планируются показатели «Количество тонн принятых грузов» и «Количество тонн отправленных грузов» в ОАО «РЖД».

Объемы пассажирских перевозок планируются по ОАО «РЖД» отдельно для дальнего следования и пригородного сообщения. При этом рассчитываются показатели «Отправлено пассажиров» в ОАО «РЖД», «Перевозки пассажиров» в ОАО «РЖД», которые измеряют в пассажиро-километрах.

Кроме того, в консолидированном бюджете производства ОАО «РЖД» планируются перевозки багажа и почты, измеряемые в тонно-километрах, дополнительные сборы и услуги по грузовым перевозкам.

Объемы работ, обеспечивающие выполнение процесса перевозок грузов, пассажиров, багажа и почты, в бюджете производства ОАО «РЖД» планируют на основании данных бюджетов производства железных дорог по таким видам деятельности, как услуги инфраструктуры, услуги локомотивной тяги, ремонт локомотивов, подвижного состава (грузовых, пассажирских вагонов, мотор-вагонов), строительство объектов инфраструктуры, производство промышленных работ и услуг, проектные и научные услуги, услуги ЖКХ и предприятий социальной сферы, другие продукты и услуги.

По данным бюджетов производств функциональных филиалов-предприятий и организаций департамент, осуществляющий планирование и бюджетирование в ОАО «РЖД», планирует также прочие обычные виды деятельности, такие, как ремонт подвижного состава, локомотивов, мотор-вагонного парка, строительство и производство промышленной продукции и услуг, проектные и личные услуги, услуги ЖКХ и социальной сферы, реализуемые на сторону за договорной тариф при условии выполнения плановых объемов работ.

Контроль за исполнением консолидированного бюджета производства ОАО «РЖД» осуществляет департамент, ответственный за планирование и бюджетирование в отрасли. Он же составляет отчет об исполнении бюджета на основании статистической отчетности, данных бухгалтерского финансового и управленческого учетов ОАО «РЖД». Составляются ежемесячные, квартальные и годовые отчеты.

Бюджет производства ОАО «РЖД» связан с бюджетом затрат и бюджетом запасов и закупок. Показатели бюджета производства о среднемесячной численности используются при планировании затрат на оплату труда и его стимулирование. Грузооборот брутто из бюджета производства используется для расчета затрат топлива и электроэнергии на тягу поездов.

#### **7.4. Бюджет затрат ОАО «РЖД»**

Бюджет затрат ОАО «РЖД» предназначен для планирования и контроля текущих затрат отчетного периода на перевозки и прочие продажи.

Текущие затраты включает в себя две составляющие:

- затраты на производство продукции (работ, услуг):
  - реализуемые на сторону;
  - потребляемые подразделениями компании;
- затраты на изменение незавершенного производства (НЗП), т.е. на перевозки, прочие продажи (по прочим обычным видам деятельности, выполняемым на сторону по договорным ценам), на производство продукции, производимой для последующего потребления в рамках ОАО «РЖД», капитальных затрат, а также прочих затрат.

В рамках бюджета затрат осуществляется планирование следующих групп показателей:

- параметры для расчета затрат;
- себестоимость железнодорожных перевозок, произведенной продукции (работ, услуг);
- накладные затраты;
- затраты на изменение незавершенного производства.

Планирование себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) осуществляется в разрезе направлений использования результатов производственно-хозяйственной деятельности, составляющих обычный вид деятельности, а также элементов и видов затрат. В бюджете выделяются следующие направления использования результатов производственно-хозяйственной деятельности:

- осуществление перевозок, предоставление услуг инфраструктуры и локомотивной тяги;
- виды деятельности, не связанные с осуществлением перевозок, предоставлением услуг инфраструктуры и локомотивной тяги;

- затраты на вспомогательное производство, связанное с изготовлением материалов, запасных частей и других изделий, а также работ и услуг для последующего потребления филиалами ОАО «РЖД»;
- материалы и запчасти, изготовленные (восстановленные) для использования внутри ОАО «РЖД»;
- ремонт основных средств, выполняемый вспомогательными подразделениями для последующего потребления филиалами ОАО «РЖД»;
- строительство хозяйственным способом, модернизация и реконструкция основных средств, промышленное производство основных средств;
- электроэнергия, услуги для использования внутри ОАО «РЖД»;
- затраты на содержание социальной сферы, относимые на расходы будущих периодов;
- проектно-изыскательские, научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы, создание нематериальных активов, осуществляемые хозяйственным способом за счет инвестиций;
- затраты на ремонт имущества ОАО «РЖД», подлежащие возмещению;
- работы и услуги обслуживающих производств и хозяйств, осуществляемые за счет прочих расходов.

Соответственно в ОАО «РЖД» бюджет затрат включает три специальных блока и один обобщающий:

- бюджет затрат по текущей деятельности;
- бюджет затрат по инвестиционной деятельности;
- бюджет прочих расходов;
- бюджет «Всего затрат для расчета финансовых бюджетов».

*Блок бюджета затрат «Затраты по текущей деятельности»* предназначен для планирования затрат на перевозки, прочие продажи и производство продукции для текущей деятельности ОАО «РЖД».

В расходной (ресурсной) части бюджета затрат по текущей деятельности на основании данных бюджета производства о планируемых объемах работ (величине измерителя работ) и заданных удельных затратах планируются общие суммы затрат по видам укрупненных работ (видам деятельности), по прямым расходам и общим для всех мест возникновения затрат, а также общехозяйственным расходам с группировкой по отдельным статьям и элементам затрат. При этом под удельными затратами понимают затраты на единицу

измерителя работ. Это цена топлива и электроэнергии для тяги поездов, среднемесячная заработная плата, стоимость материалов, расходуемых на единицу продукции, работ, услуг, рассчитываемая как отношение стоимости израсходованных материалов и измерителя работ (тонн, кВт·ч, км, число установок и т.п.) Удельные затраты задаются структурным подразделениям как нормативы затрат на измерители работ, услуг, как нормы расходов сырья и материалов.

Затраты на оплату труда включают фонд оплаты труда списочного состава и фонд оплаты труда не списочного состава, выплаты мотивационного характера, выплаты социального характера в пользу работника, взносы в фонд добровольного медицинского страхования и негосударственного пенсионного страхования. В затраты на оплату труда включаются скидки со стоимости форменной одежды, расходы на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам топлива своим работникам и региональные надбавки.

При планировании материальных затрат отдельно планируются затраты на материалы, топливо, электроэнергию. Суммы затрат по элементу «Материалы» показываются за минусом возвратных отходов (в том числе металлолома), образовавшихся в процессе производства, оцененных по цене возможного использования. Затраты на топливо, электроэнергию отдельно планируются на тягу поездов и отдельно на прочие нужды.

При планировании элемента «Прочие затраты» отдельно показываются прочие затраты и налоги. В прочих затратах выделяют арендные и лизинговые платежи, добровольное и обязательное страхование имущества и ответственности за причинение вреда, предварительный осмотр и медицинское освидетельствование, командировочные расходы, охрану объектов железнодорожного транспорта, расходы на программное обеспечение, списываемые на себестоимость. В затратах на уплату налогов указывают налог на землю и прочие налоги, относимые на себестоимость.

В общей сумме затрат выделяются затраты по прочей обычной деятельности, т.е. на услуги для внешних клиентов.

В доходной части бюджета затрат по текущей деятельности отражают:

– суммы затрат, признанных расходами отчетного периода и списанных на себестоимость перевозок и прочие продажи по обычной деятельности, т.е. ПВД;

— изменение затрат в незавершенном производстве, если есть производства, по которым может иметь место незавершенное производство (например, капитальный ремонт и промышленное производство).

Изменение затрат в незавершенное производство определяется как разница затрат в незавершенное производство на конец отчетного периода и на начало отчетного периода.

*Блок бюджета затрат «Затраты по инвестиционной деятельности»* предназначен для планирования затрат на капитальное строительство, модернизацию подвижного состава и на промышленное производство запасов для инвестиционной деятельности. Причем в блоке бюджета затрат «Затраты по инвестиционной деятельности» затраты планируются отдельно на капитальное строительство, модернизацию подвижного состава, приобретение и производство основных средств, промышленное производство запасов для инвестиционной деятельности. Причем на приобретение и производство основных средств может разрабатываться отдельный бюджет.

В бюджете затрат инвестиционной деятельности затраты даются с группировкой по статьям и элементам затрат, аналогично бюджету затрат по текущей деятельности. В доходной части бюджета дается изменение незавершенного производства в промышленном производстве запасов для инвестиционной деятельности как разница незавершенного производства на конец и начало отчетного периода. Оно показывается с распределением по элементам затрат. Зная затраты периода и изменение незавершенного производства, можно определить затраты, признанные расходами отчетного периода.

*Блок бюджета затрат «Прочие расходы по элементам затрат»* предназначен для планирования прочих расходов в разрезе элементов затрат по тем статьям расходов, которые раскладываются по элементам. В частности, по прочим расходам по элементам затрат могут быть учтены такие статьи затрат, как «Расходы на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов», «Аннулирование производственных заказов», «Прекращение производства, не давшего продукции», «Выбытие объектов основных средств и иных активов» по причине невозможности использования в виду непригодности к дальнейшей эксплуатации, морального

износа и прочего списания (в том числе по договору дарения). По прочим расходам по элементам затрат могут быть распределены такие расходы, как «Перечисление средств (взносов, выплат), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий», «Перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с содержанием объектов здравоохранения, образования, культуры и спорта, детских лагерей отдыха и т.д.», «Затраты по жилью, переданному муниципальным органам», «Затраты на содержание жилищного фонда и объектов ЖКХ, находящихся в обременении в ОАО «РЖД», «Некомпенсируемые из бюджета расходы на проведение работ по мобилизационной подготовке» и «Прочие».

*Блок бюджета затрат «Всего затрат для расчета финансовых бюджетов»* предназначен для получения общей суммы затрат периода по элементам затрат и направлениям затрат, т.е. видам деятельности: текущей, инвестиционной и прочей.

Таким образом, в бюджете затрат планируются все ресурсы, потребляемые подразделениями ОАО «РЖД» за отчетный период в разрезе элементов затрат и видов деятельности.

Бюджет затрат структурных подразделений формируется экономистами структурных подразделений на основании показателей бюджета производства структурного подразделения, нормативов затрат на измеритель, норм расхода сырья и материалов, а также тарифов оплаты производственной деятельности. Затраты на перевозки, прочие продукты и услуги, производство продукции для текущей деятельности ОАО «РЖД», затраты по инвестиционной деятельности, прочие расходы планируются в соответствии с содержанием формы 7-у «Внутрифирменная управленческая отчетность о затратах ОАО «РЖД» и его подразделений», т.е. с распределением по элементам и статьям затрат, по хозяйствам, видам укрупненных работ, видам деятельности с выделением прямых, основных общих и общехозяйственных расходов. Сформированный бюджет текущей деятельности структурного подразделения представляется на согласование и утверждение в службу планирования и бюджетирования дороги.

Контроль за исполнением бюджета затрат ведут экономисты структурного подразделения. В конце отчетного периода ими со-

ставляется отчет об исполнении бюджета затрат и представляется в финансово-экономическую службу дороги.

Согласование и консолидацию бюджетов затрат на дороге осуществляет финансово-экономическая служба железной дороги. Сводный бюджет затрат железной дороги формируется на основании бюджетов затрат дирекций и структурных подразделений, а также данных об общепроизводственных и общехозяйственных расходах отраслевых и функциональных служб дороги.

Сводный бюджет затрат дороги в расходной части бюджета содержит три специальных блока затрат по текущей, инвестиционной деятельности и прочих затрат и блок общей суммы затрат. В расходной части блока текущих затрат планируются средние удельные затраты на измеритель работ, величина измерителя работ, т.е. объемы работ, затраты по основной обычной деятельности, т.е. на перевозки, затраты по прочей обычной деятельности, т.е. на прочие продажи, затраты на производство продукции для текущей деятельности ОАО «РЖД» и реализации на сторону с распределением по элементам затрат. При этом в затратах на перевозки и прочие продажи справочно показываются затраты на капитальный ремонт основных средств, используемых на перевозках и в подсобно-вспомогательной деятельности (прочей обычной деятельности). Кроме того затраты планируются по хозяйствам (грузовой и коммерческой работы, хозяйству перевозок, пригородным пассажирским перевозкам, дальним пассажирским перевозкам, вагонному, локомотивному хозяйствам, хозяйству пути, сигнализации, централизации и блокировки, информатики и связи, электрификации и электроснабжения, гражданских сооружений, водоснабжения и водоотведения и проч.) с распределением по статьям и элементам затрат.

Сводный бюджет затрат железной дороги по инвестиционной деятельности в расходной части включает показатели затрат на капитальное строительство, модернизацию и производство основных средств, на промышленное производство запасов для инвестиционной деятельности и изменение затрат в незавершенном производстве с распределением по элементам затрат. Доходную часть бюджета составляют общая сумма затрат по инвестиционной деятельности и сумма изменения затрат в незавершенное производство.

Сводный бюджет затрат железной дороги по прочим затратам включает расходы по элементам затрат.

Для формирования финансовых бюджетов на дороге, как и в структурных подразделениях, формируется сводный бюджет затрат по их общей сумме с распределением по элементам затрат.

Форма сводного бюджета затрат железной дороги приведена в табл. 7.4.

Таблица 7.4

**Сводный бюджет затрат железной дороги**

№ п/п	Наименование бюджетного показателя	Ед. изм.	Факт	План	% выполнения плана
1	2	3	4	5	6
3.1.	<b>Себестоимость железнодорожных перевозок, произведенных работ, услуг, продукции</b>	млн руб.			
3.1.10	<b>Железнодорожные перевозки (всего) по элементам затрат</b>	млн руб.			
3.1.10.01	Затраты на оплату труда	млн руб.			
3.1.10.01	ФОТ списочного состава	млн руб.			
3.1.10.02	Отчисления на социальные нужды	млн руб.			
3.1.10.03	Материалы	млн руб.			
3.1.10.04	Топливо	млн руб.			
3.1.10.04	на тягу поездов	млн руб.			
3.1.10.04	на прочие нужды	млн руб.			
3.1.10.05	Электроэнергия	млн руб.			
3.1.10.05	на тягу поездов	млн руб.			
3.1.10.05	на прочие нужды	млн руб.			
3.1.10.05	Электроэнергия без отопления пассажирских вагонов	млн руб.			
3.1.10.06	Прочие материальные затраты	млн руб.			
3.1.10.07	Амортизация	млн руб.			
3.1.10.08	Прочие затраты	млн руб.			
3.1.10.08	налог на имущество	млн руб.			
3.1.10.сс	<b>Себестоимость перевозок</b>	*	*	*	*
3.1.10.сс	Всего	коп /10 прив. т·км			

1	2	3	4	5	6
3.1.20.0	<b>Прочие виды деятельности (всего), по элементам затрат</b>	млн руб.			
3.1.20.01	Затраты на оплату труда	млн руб.			
3.1.20.01	ФОТ списочного состава	млн руб.			
3.1.20.02	Отчисления на социальные нужды	млн руб.			
3.1.20.03	Материалы	млн руб.			
3.1.20.04	Топливо	млн руб.			
3.1.20.04	на тягу поездов	млн руб.			
3.1.20.04	на прочие нужды	млн руб.			
3.1.20.05	Электроэнергия	млн руб.			
3.1.20.06	Прочие материальные затраты	млн руб.			
3.1.20.07	Амортизация	млн руб.			
3.1.20.08	Прочие затраты	млн руб.			
3.1.20.08	налог на имущество	млн руб.			
3.1.50.	<b>Прочие расходы по элементам затрат</b>	млн руб.			
3.1.50.01	Затраты на оплату труда	млн руб.			
3.1.50.01	ФОТ списочного состава	млн руб.			
3.1.50.02	Отчисления на социальные нужды	млн руб.			
3.1.50.03	Материалы	млн руб.			
3.1.50.04	Топливо	млн руб.			
3.1.50.05	Электроэнергия	млн руб.			
3.1.50.06	Прочие материальные затраты	млн руб.			
3.1.50.07	Амортизация	млн руб.			
3.1.50.08	Прочие затраты	млн руб.			
3.1.50.08	налог на имущество	млн руб.			
3.1.31.0	<b>Производство материалов, запчастей, полуфабрикатов по элементам затрат</b>	млн руб.			
3.1.31.01	Затраты на оплату труда	млн руб.			
3.1.31.01	ФОТ списочного состава	млн руб.			
3.1.31.02	Отчисления на социальные нужды	млн руб.			

Продолжение табл. 7.4

1	2	3	4	5	6
3.1.31.03	Материалы	млн руб.			
3.1.31.04	Топливо	млн руб.			
3.1.31.06	Прочие материальные затраты	млн руб.			
3.1.31.07	Амортизация	млн руб.			
3.1.31.08	Прочие затраты	млн руб.			
3.1.31.08	налог на имущество	млн руб.			
3.1.33.0	<b>Капвложения хоз. способом, производство и модернизация основных средств, по элементам затрат</b>	млн руб.			
3.1.33.0	Затраты на оплату труда	млн руб.			
3.1.33.01	ФОТ списочного состава	млн руб.			
3.1.33.02	Отчисления на социальные нужды	млн руб.			
3.1.33.03	Материалы	млн руб.			
3.1.33.04	Топливо	млн руб.			
3.1.33.05	Электроэнергия	млн руб.			
3.1.33.06	Прочие материальные затраты	млн руб.			
3.1.33.07	Амортизация	млн руб.			
3.1.33.08	Прочие затраты	млн руб.			
3.1.33.08	налог на имущество	млн руб.			
3.1.34.0	<b>Выработка электроэнергии, услуги связи, коммунальные услуги для использования внутри ОАО «РЖД», по элементам затрат (финансирование условно отражается по источнику «Перевозки»)</b>	млн руб.			
3.1.34.01	Затраты на оплату труда	млн руб.			
3.1.34.01	ФОТ списочного состава	млн руб.			
3.1.34.02	Отчисления на социальные нужды	млн руб.			
3.1.34.02	Материалы	млн руб.			
3.1.34.01	Топливо	млн руб.			
3.1.34.01	Электроэнергия	млн руб.			

1	2	3	4	5	6
3.1.34.02	Прочие материальные затраты	млн руб.			
3.1.34.02	Амортизация	млн руб.			
3.1.34.01	Прочие затраты	млн руб.			
3.1.34.01	налог на имущество	млн руб.			
3.1.35.0	<b>Затраты на содержание социальной сферы, относимые на расходы будущих периодов, по элементам затрат</b>	млн руб.			
3.1.35.01	Затраты на оплату труда	млн руб.			
3.1.35.01	ФОТ списочного состава	млн руб.			
3.1.35.02	Отчисления на социальные нужды	млн руб.			
3.1.35.03	Материалы	млн руб.			
3.1.35.04	Топливо	млн руб.			
3.1.35.05	Электроэнергия	млн руб.			
3.1.35.06	Прочие материальные затраты	млн руб.			
3.1.35.07	Амортизация	млн руб.			
3.1.35.08	Прочие затраты	млн руб.			
3.1.35.08	налог на имущество	млн руб.			
3.1.36.0	<b>НИОКР, производство нематериальных активов хозяйственным способом, по элементам затрат</b>	млн руб.			
3.1.36.01	Затраты на оплату труда	млн руб.			
3.1.36.01	ФОТ списочного состава	млн руб.			
3.1.36.02	Отчисления на социальные нужды	млн руб.			
3.1.36.03	Материалы	млн руб.			
3.1.36.04	Топливо	млн руб.			
3.1.36.05	Электроэнергия	млн руб.			
3.1.36.06	Прочие материальные затраты	млн руб.			
3.1.36.07	Амортизация	млн руб.			
3.1.36.08	Прочие затраты	млн руб.			
3.1.36.08	налог на имущество	млн руб.			

Контроль за исполнением бюджета затрат железной дороги (функционального филиала) и отчет о его выполнении составляет финансово-экономическая служба дороги на основании данных управленческого и бухгалтерского учетов о затратах железной дороги за отчетный период. Отчет об исполнении бюджета затрат на дороге представляется в Департамент экономики.

В Департаменте экономики по бюджетам затрат дорог и функциональных филиалов формируется проект консолидированного бюджета затрат ОАО «РЖД» и направляется на согласование в отраслевые подразделения аппарата управления ОАО «РЖД», Департамент инвестиционной деятельности, Бухгалтерскую службу ОАО «РЖД» и проч. Бюджет затрат ОАО «РЖД» разрабатывается с группировкой по видам основной обычной деятельности, прочей деятельности, по хозяйствам, статьям и элементам затрат. В расходной части задаются величина измерителя продукции, работ, услуг, норматив на измеритель, затраты и изменение затрат в незавершенное производство. В доходной части — себестоимость перевозок.

Контроль за исполнением бюджета затрат ОАО «РЖД» осуществляет Департамент экономики. На основании данных бухгалтерского финансового и управленческого учетов Департамент составляет отчет о выполнении бюджета затрат ОАО «РЖД». Отчеты составляются ежемесячно, поквартально и за год.

Планируемые в бюджете затрат показатели используются:

- в бюджете запасов и закупок в части стоимости сырья и материалов собственного производства;
- бюджете доходов и расходов в части планирования расходов по перевозкам, по прочим (неперевозочным) видам деятельности;
- прогнозном балансе в части незавершенного производства на начало и конец отчетного периода.

В развитие к бюджету затрат формируется *бюджет основных средств, нематериальных активов и доходных вложений*, предназначенный для планирования и контроля движения и остатков основных средств, нематериальных активов и доходных вложений, а также накопленной амортизации основных средств, нематериальных активов и доходных вложений.

Показатели бюджета основных средств, нематериальных активов и доходных вложений сгруппированы в два раздела:

- планирование первоначальной стоимости;

– планирование амортизации основных средств, нематериальных активов и доходных вложений.

Планирование первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов осуществляется по известной формуле баланса: в ресурсной части бюджета — остаток на начало отчетного периода плюс ввод в эксплуатацию и прочие начисления, а в доходной части бюджета — реализация и прочие выбытия плюс остаток на конец периода.

Планирование динамики сумм начисленной амортизации осуществляется по следующей схеме: остаток на начало периода, плюс амортизация числящихся на балансе основных средств и нематериальных активов текущего периода и амортизация по прочим поступлениям, минус списание сумм начисленной амортизации по реализуемым объектам и прочему выбытию в текущем периоде, плюс остаток начисленной амортизации на конец периода.

При формировании данного бюджета первоначальная стоимость основных средств, нематериальных активов и доходных вложений на начало периода планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода. Реализация основных средств, нематериальных активов и доходных вложений (первоначальная стоимость) планируется на основе планов по реализации внеоборотных активов.

Прочие поступления и выбытия основных средств, нематериальных активов и доходных вложений (поступления в результате инвентаризации, за счет переоценки, безвозмездной передачи и проч.) планируются в следующем порядке:

– на основе планируемых предприятием мероприятий, связанных с переоценкой, безвозмездной передачей и прочим движением внеоборотных активов (в случае если данная деятельность не является обычной для предприятия);

– на основе анализа фактических данных предшествующих периодов (в случае если данная деятельность является обычной для предприятия).

Основные средства, нематериальные активы и доходные вложения на конец периода рассчитываются как сумма основных средств, нематериальных активов и доходных вложений на начало периода, ввода в эксплуатацию и прочих начислений с вычитанием реализации и прочего выбытия.

Амортизация основных средств, нематериальных активов и доходных вложений на начало периода планируется в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода. Амортизация планируется отдельно по основным средствам, нематериальным активам и доходным вложениям, ранее введенным и вводимым в эксплуатацию.

Амортизация ранее введенных активов планируется в соответствии с их стоимостью на начало периода в разрезе групп основных средств, нематериальных активов и доходных вложений, установленными коэффициентами амортизации по соответствующим группам, а также с учетом планов ввода в эксплуатацию и вывода из эксплуатации.

При планировании амортизации вводимых основных средств, нематериальных активов и доходных вложений показатель остатка на начало периода не используется. Планирование осуществляется на основании первоначальной стоимости вводимых в эксплуатацию объектов внеоборотных активов и количества месяцев их эксплуатации в течение года в соответствии с планами ввода в эксплуатацию, вывода из эксплуатации.

Прочее выбытие основных средств, нематериальных активов и доходных вложений в части амортизации планируется в соответствии с плановым выбытием основных средств, нематериальных активов и доходных вложений по таким основаниям, как списание, выбытие в счет погашения задолженности перед персоналом, перед акционерами, в счет оплаты финансовых вложений, погашения кредитов и займов.

Амортизация основных средств, нематериальных активов и доходных вложений на конец периода рассчитывается как сумма амортизации основных средств, нематериальных активов и доходных вложений на начало периода, амортизации текущего периода за минусом реализации и прочего выбытия.

Планируемые в бюджете основных средств, нематериальных активов и доходных вложений показатели используются:

- в бюджете доходов и расходов в части списания и реализации внеоборотных активов;
- Прогнозном балансе в части остатков на начало и конец периода;
- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений по инвестиционной деятельности.

В бюджете основных средств, нематериальных активов и доходных вложений отражаются показатели, планируемые в бюджете капитальных вложений в части ввода основных средств, нематериальных активов и доходных вложений из капитальных вложений.

В развитие к бюджету затрат также формируется *бюджет расчетов с персоналом*, предназначенный для планирования и контроля среднесписочной численности персонала, средней заработной платы персонала, а также затрат на оплату труда и прочих расчетов с персоналом.

Планирование расчетов с персоналом осуществляется по следующим статьям бюджета:

- остаток на начало периода;
- начисления по оплате труда и другим расчетам с персоналом;
- выплаты персоналу;
- уменьшение задолженности по расчетам с персоналом;
- остаток на конец периода.

При формировании бюджета расчетов с персоналом задолженность перед персоналом на начало отчетного периода планируется в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего отчетного периода. Начисления по оплате труда и другим расчетам с персоналом планируются на основе плановых данных по производству, целевому финансированию, расходам будущих периодов. Выплаты персоналу планируются на основе условий заключенных коллективных договоров и внутренних распорядительных документов компаний ОАО «РЖД».

Уменьшение задолженности по расчетам с персоналом включает, в частности, удержания налога на доходы физических лиц с начисленной заработной платы и других видов задолженностей (за недостачу и порчу ценностей, за форменную одежду и проч.).

Задолженность перед персоналом на конец периода рассчитывается как сумма задолженности перед персоналом на начало периода и начислений по оплате труда и другим расчетам с персоналом минус выплаты персоналу и суммы уменьшения задолженности по расчетам с персоналом.

Планируемые в бюджете расчетов с персоналом показатели используются:

- в Прогнозном балансе в части задолженности перед персоналом на сумму остатков на начало и конец периода;

– бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений оборотного капитала;

– бюджете движения денежных средств в части выплат по оплате труда.

В развитие к бюджету затрат еще формируется *бюджет резервов предстоящих расходов*, который предназначен для планирования и контроля сумм, зарезервированных в целях равномерного включения затрат в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг).

Планирование резервов предстоящих расходов осуществляется по следующим статьям бюджета: остаток на начало периода, изменение резервов, остаток на конец периода.

Резервы, начисленные на начало отчетного периода, планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего отчетного периода.

Планирование изменения резервов предстоящих расходов осуществляется в соответствии с планируемым объемом расходов по видам затрат (например, на оплату отпусков работников) также с учетом данных предыдущего бюджетного периода. Для каждой компании разрабатывается индивидуальная методика планирования показателей бюджета резервов предстоящих расходов, учитывающая специфику и особенности ее бизнес-процессов.

Резервы, начисленные на конец отчетного периода, рассчитываются как сумма резервов, начисленных на начало отчетного периода, и изменения резервов за отчетный период.

Планируемые в бюджете резервов предстоящих расходов показатели используются:

– в прогнозном балансе в части резервов предстоящих расходов на начало и конец периода;

– бюджете движения денежных средств косвенным методом в части корректировок финансового результата.

## **7.5. Бюджет капитальных вложений**

Бюджет капитальных вложений ОАО «РЖД» предназначен для планирования капитальных вложений на приобретение, создание и модернизацию основных средств.

Объемы капитальных вложений формируются из стоимости используемых материальных ресурсов, принятых услуг от сторонних организаций, закупленного оборудования (как входящего, так и не

входящего в сметы строек) и полученных объектов капитальных вложений от других филиалов, поставщиков и подрядчиков.

В расходной части бюджета планируются капитальные вложения на приобретение, создание и модернизацию основных средств с учетом незавершенных капитальных вложений на начало отчетного периода, в том числе и тех объектов, что были введены в эксплуатацию, но не прошли государственной регистрации и поэтому не были приняты к учету. При этом капитальные вложения планируются отдельно по направлениям (видам) затрат: затраты на покупку основных средств и затраты на капитальное строительство, модернизацию и производство основных средств.

Затраты на покупку основных средств отражают затраты на приобретение оборудования, входящего и не входящего в сметы строек, в том числе и не требующего монтажа, стоимость зданий и сооружений, транспортных средств, затраты на покупку квартир и других приобретаемых объектов основных средств, в том числе и малоценных.

Затраты на капитальное строительство, модернизацию и производство основных средств включают стоимость материальных ресурсов, принятых услуг от посторонних подрядчиков.

Создание основных средств, их постройка и модернизация могут осуществляться или собственными силами подразделения, или сторонними организациями-подрядчиками. Поэтому в бюджете капитальных вложений вложения в создание и движение объектов капитальных вложений планируются по-разному. Если капитальные вложения осваиваются собственными силами, т.е. исполнителем работ выступает само подразделение, то они планируются непосредственно в бюджете капитальных вложений. Если же исполнителями работ являются внешние подрядчики, а подразделение выступает заказчиком, то они сначала отражаются в бюджете затрат в блоке по инвестиционной деятельности как затраты на капитальное строительство, модернизацию и производство основных средств по элементу «прочие затраты», по которому отражают затраты на работы, выполняемые сторонними организациями, а затем переносятся в бюджет капитальных вложений и отражаются в составе общей стоимости произведенных работ, т.е. в составе затрат на капитальное строительство, модернизацию и производство основных средств. Получение объектов капитальных вложений от

других филиалов, поставщиков и подрядчиков называется поступлением капитальных вложений.

Капитальные вложения могут осуществляться за счет разных источников. Поэтому в бюджете капитальных вложений инвестиции планируются в разрезе источников финансирования капитальных вложений, которыми могут быть бюджет развития производства и инвестиционная программа.

В доходной части бюджета капитальных вложений планируется сумма первоначальной стоимости объектов основных средств приобретенных, не требующих монтажа, введенных в эксплуатацию и принятых к учету, а также стоимость созданных основных средств в результате завершения капитальных вложений, введенных в эксплуатацию и принятых к учету. Кроме того, показывается сумма реализованных незавершенных капитальных вложений, сумма списанных капитальных вложений, использование которых не представляется возможным и которые не могут быть реализованы и достроены, сумма незавершенных капитальных вложений, переданных другим филиалам, и незавершенные капитальные вложения на конец отчетного периода, в том числе введенные в эксплуатацию, но не прошедшие государственную регистрацию.

В доходной части бюджета капитальных вложений ОАО «РЖД» показывается и сумма основных средств до 40 000 руб., списанных на себестоимость при их отпуске в производство.

Бюджет инвестиций разрабатывается на уровне филиалов и ОАО «РЖД». Ответственность за его формирование несет Департамент инвестиционной деятельности. Бюджеты капитальных вложений дорог и функциональных филиалов формируются Службой инвестиционной деятельности, Дирекцией капитального строительства, Службой технической политики на основании прогноза развития железной дороги, функционального филиала, включая планы их технического развития, инвестиционные проекты, сметы затрат по проектам.

Форма сводного бюджета капитальных вложений по дороге — филиалу ОАО «РЖД» приведена в табл. 7.5.

Сформированный бюджет капитальных вложений филиалов представляется на согласование и утверждение в Департамент инвестиционной деятельности. Контроль за исполнением бюджета капитальных вложений ведут Служба инвестиционной деятельнос-

ти, Дирекция капитального строительства, Служба технической политики и т.п. Отчет о выполнении бюджета разрабатывается на основании данных бухгалтерского финансового и управленческого учетов об объеме капитальных вложений на дороге и представляется в Департамент инвестиционной деятельности и Департамент экономики.

Таблица 7.5

**Сводный бюджет капитальных вложений по филиалу ОАО «РЖД»**

№ п/п	Наименование бюджетного показателя	Ед. изм.	Факт	План	% выполнения плана
5.1.	Незавершенные капитальные вложения на начало периода	млн руб.			
5.2.	Освоение капитальных вложений	млн руб.			
5.3.	Ввод в эксплуатацию и прочие списания	млн руб.			
5.3.	Ввод в эксплуатацию	млн руб.			
5.4.	Незавершенные капитальные вложения на конец периода	млн руб.			

Департамент инвестиционной деятельности на основании консолидации бюджетов капитальных вложений территориальных и функциональных филиалов формирует консолидированный бюджет капитальных вложений ОАО «РЖД» и представляет его на согласование и утверждение в департамент, ответственный за планирование и бюджетирование. Контроль за исполнением бюджета капитальных вложений ОАО «РЖД» и отчет о его выполнении осуществляет Департамент инвестиционной деятельности на основании данных бухгалтерского финансового и управленческого учетов об объеме освоенных и полученных капитальных вложений и незавершенных капитальных вложениях на конец отчетного периода. Отчет представляется в департамент, ответственный за планирование и бюджетирование. Отчеты разрабатываются ежемесячно, поквартально и за год.

Планируемые в бюджете капитальных вложений показатели используются:

– в бюджете основных средств, нематериальных активов и доходных вложений в части ввода основных средств, нематериальных активов и доходных вложений за счет капитальных вложений;

– бюджете расчетов с поставщиками и прочими кредиторами в части начисления кредиторской задолженности по приобретению основных средств, нематериальных активов и доходных вложений и капитальным вложениям подрядным способом;

– бюджете доходов и расходов в части реализации и списания незавершенных капитальных вложений;

– прогнозном балансе в части остатков незавершенных капитальных вложений и расходов на НИОКР на начало и конец периода;

– бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений по инвестиционной деятельности.

В свою очередь в бюджете капитальных вложений отражаются показатели, планируемые в бюджете затрат в части освоения капитальных вложений хозяйственным способом, производства и модернизации основных средств хозяйственным способом, НИОКР, производства нематериальных активов хозяйственным способом.

## **7.6. Бюджет запасов и закупок ОАО «РЖД»**

Несмотря на то, что на железнодорожном транспорте потребление материалов в общей сумме затрат составляет всего около 30 %, этот участок организации производственного процесса требует особого внимания. Это обусловлено спецификой продукции железнодорожного транспорта и особенностями производственного процесса. Хотя продукция железнодорожного транспорта и не имеет материальной основы, однако непрерывный характер процесса перевозок, связанного с движением поездов и требующего особого внимания к обеспечению безопасности производства — перевозок, особенно пассажиров, обуславливает необходимость обеспечения постоянного наличия материальных ресурсов, топлива, энергии, запчастей на случай замены вышедших из строя. Например, в случае отказа тормозов, горения втулок или подшипников в колесной паре, что выявляется при осмотре вагонов по прибытии поездов на станцию, или поломки стрелочных переводов, средств СЦБ и связи, когда требуется безотлагательное устранение неисправностей. Это невозможно при отсутствии необходимых материалов. Поэтому управление процессами снабжения является одним из приоритетных направлений деятельности аппарата ОАО «РЖД».

Особенности материалов, используемых на железнодорожном транспорте (например, рельсы, шпалы, колесные пары или топливо), предопределили централизованный характер их закупки специальным филиалом — Росжелдорснабом. Хранение организуется на специальных складах ОАО «РЖД», дорог, функциональных филиалов.

В условиях централизованного приобретения, финансирования и распределения материальных ресурсов система бюджетирования в наибольшей мере отвечает требованиям материально-технического обеспечения на железнодорожном транспорте. Для планирования потребности в приобретении материалов каждого вида у внешних поставщиков и по внутрихозяйственному обороту и контролю за исполнением плана по обеспечению потребности подразделений отрасли в товарно-материальных ценностях (ТМЦ) и услугах со стороны, т.е. контроля за выполнением плана закупки товарно-материальных ценностей и услуг со стороны и их передачи по внутрихозяйственному обороту в ОАО «РЖД», формируется бюджет запасов и закупок на всех уровнях управления.

Бюджет запасов и закупок ОАО «РЖД» предназначен для планирования потребности в приобретении товарно-материальных ценностей, запчастей и спецодежды, их запасов и контроля за их закупкой и распределением в ОАО «РЖД».

Потребность в товарно-материальных ценностях и услугах сторонних организаций определяют исходя:

- из планируемого объема производства, для осуществления которого постоянно требуются материалы;
- норм расходов материалов, топлива, электроэнергии на единицу продукции, работ и услуг.

При этом объем заготовки и закупки товарно-материальных ценностей — материалов, топлива, спецодежды планируют, учитывая наличие материалов на складах.

Особенностью этого бюджета является то, что в нем отражается лишь движение товарно-материальных ценностей, т.е. их наличие, поступление, отпуск в производство без отражения платежей по ним. Платежи по расчетам за товарно-материальные ценности находят отражение в бюджетах движения дебиторской и кредиторской задолженности.

Под товарно-материальными ценностями в бюджете ОАО «РЖД» понимают как материалы, так и готовую продукцию и товары.

В бюджете планируются следующие группы показателей: сырье и материалы, готовая продукция, товары.

Раздел бюджета «Сырье и материалы» включает показатели остатков запасов на начало и конец отчетного периода, а также поступление и списание сырья и материалов за отчетный период. Запасы сырья и материалов на начало отчетного периода планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода. Размеры поступления сырья и материалов планируются в соответствии с планами закупок сырья и материалов и поступлений из других источников. Величина списания сырья и материалов в производство планируется на основании производственной программы.

Также в данном разделе осуществляется планирование показателей обеспеченности запасами для производственного процесса в днях, потребления и норматива запасов для производственного процесса в млн рублей.

Запасы материалов и топлива планируются отдельно.

Раздел «Готовая продукция» включает показатели остатков на начало и конец отчетного периода, а также изменения за период.

Обеспеченность запасами для производственного процесса считается в днях потребления и определяется как частное от деления стоимости запасов на конец периода на сумму списания материалов в производство за 1 день.

Раздел бюджета запасов и закупок «Готовая продукция» включает показатели остатков на начало и конец отчетного периода, а также изменения за период. Готовая продукция на начало отчетного периода планируется в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода. Готовая продукция на конец отчетного периода рассчитывается как сумма готовой продукции на начало отчетного периода и изменения остатков.

Раздел «Товары для перепродажи» включает показатели остатков товаров на начало и конец отчетного периода, а также поступление и списание товаров за отчетный период. Товары для перепродажи на начало периода планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода. Закупка товаров для перепродажи планируется на основании плановых данных о реализации товаров и целевого уровня остатков товаров для перепродажи. Реализация товаров для перепродажи планируется на

основании планов продаж товаров для перепродажи и утвержденной ценовой политики с учетом прогнозного уровня инфляции. Товары для перепродажи на конец периода рассчитываются как сумма товаров для перепродажи на начало отчетного периода, объемов закупки, прочих поступлений за минусом реализации и прочего выбытия товаров.

Бюджет запасов и закупок ОАО «РЖД» предназначен для планирования потребности в приобретении товарно-материальных ценностей как у внешних поставщиков, так и по внутрихозяйственному обороту у других подразделений железнодорожного транспорта. Во избежание двойного счета по товарно-материальным ценностям собственного производства в бюджете запасов и закупок отражается себестоимость выпуска материалов собственного производства, и на эту же сумму уменьшают потребность в закупке материалов, а следовательно и ее финансирование. Эта сумма при поступлении товарно-материальных ценностей в подразделение входит в затраты по созданию материалов собственного производства и находит отражение в бюджете затрат по элементам «заработная плата» по производству ТМЦ и «материалы», потраченные на их изготовление.

Бюджет запасов и закупок в структурных подразделениях формируют экономисты и работники, ответственные за материально-техническое снабжение структурных подразделений, на основании данных об ожидаемых остатках товарно-материальных ценностей по структурным подразделениям на планируемый период, целевых параметров производственных планов, заявок на закупки материалов, запчастей, оборудования, потребностей в услугах сторонних организаций. При составлении бюджета запасов и закупок структурных подразделений в расходную часть бюджета запасов и закупок включают начальные остатки товарно-материальных ценностей в кладовых, цехах и потребные объемы товарно-материальных ценностей и услуг сторонних организаций.

В доходной части бюджета запасов и закупок структурных подразделений отражают планируемые поступления и закупки материалов и услуг сторонних организаций с распределением по видам товарно-материальных ценностей и поставщикам: от Росжелдорснаба, главного материального склада, от других структурных подразделений ОАО «РЖД», от поставщиков в случае самостоятельной (децентрализованной) закупки товарно-материальных ценностей.

Особенностью бюджета запасов и закупок в ОАО «РЖД» является то, что объем закупок показывают сразу как списание товарно-материальных ценностей в производство для текущей деятельности, для инвестиционной деятельности, так и выбытие вследствие передачи в другие филиалы, реализации. Это связано с тем, что основная часть материалов на железнодорожном транспорте приобретает централизованно Росжелдорснабом, который и несет ответственность за формирование и исполнение бюджета запасов и закупок ОАО «РЖД». Согласно плановой потребности филиалов, структурных подразделений и их заявкам Росжелдорснаб производит закупку товарно-материальных ценностей, которые либо напрямую от поставщиков, либо с главных материальных складов, куда материалы предварительно поступают от поставщиков, списываются в структурные подразделения, где есть в них потребность. На железнодорожном транспорте очень незначительная часть товарно-материальных ценностей закупается децентрализованно и все равно только после акцептования счета поставщика казначейством. Поэтому в бюджете запасов и закупок ОАО «РЖД» удовлетворение потребности в товарно-материальных ценностях структурных подразделений показывают не как закупку ТМЦ, а как исполнение потребности в ней Росжелдорснабом, т.е. соответствие списанных материалов в производство потребностям.

В доходной части бюджета запасов и закупок помимо объема закупок (списанных в производство) материалов показывают нормативные остатки материалов на конец отчетного периода, необходимые для избежания сбоев в производстве в случае недопоставки материалов в установленные сроки в нужном объеме. Норматив запасов материалов  $N_{\text{зап}}$  в среднем на один день рассчитывается на год на основании нормативной оборачиваемости (времени оборота) в днях  $T_{\text{об}}$  и запланированного объема списания материалов в расход  $E_{\text{мат}}$

$$N_{\text{зап}} = T_{\text{об}} \cdot E_{\text{мат}} / 365.$$

Сформированный бюджет запасов и закупок структурные подразделения представляют на согласование и утверждение в планово-экономическую службу дороги и главный склад дороги.

Контроль за исполнением бюджета запасов и закупок структурных подразделений и составление отчета о его исполнении осуще-

ствляют экономисты и работники, ответственные за материально-техническое снабжение в структурных подразделениях. Отчет об исполнении бюджета разрабатывается на основании данных статистической отчетности, бухгалтерского управленческого и финансового учетов об объеме запасов и закупок и представляется в финансово-экономическую службу, региональную дирекцию материально-технического обеспечения и главный материальный склад ежемесячно, ежеквартально, ежегодно.

На региональном уровне железной дороги дирекция материально-технического обеспечения формирует сводный бюджет запасов и закупок подразделений на основании данных:

- об ожидаемых остатках товарно-материальных ценностей на дороге;
- целевых параметрах производственных планов дороги;
- бюджетов запасов и закупок структурных подразделений, дирекций, включая их заявки на закупку материалов, запчастей, оборудования и потребности в услугах сторонних организаций, а также фактические данные предыдущего отчетного периода.

В расходной (ресурной) части бюджета запасов и закупок дорог показывают:

- запасы товарно-материальных ценностей на начало отчетного периода;
- потребность в них по группам товарно-материальных ценностей: сырье и материалы, готовая продукция, товары.

В доходной части бюджета запасов и закупок железной дороги планируют закупки (списание в производство) товарно-материальных ценностей и услуг, производимых на стороне, по их видам и поставщикам:

- от Росжелдорснаба;
- прочих филиалов;
- закупленных самостоятельно (децентрализованно);
- из других источников: собственного производства филиалов;
- в результате ликвидации основных средств или неучтенные ТМЦ, выявленные в результате инвентаризации.

В доходной части бюджета планируют объемы списания товарно-материальных ценностей:

- в производство отдельно для текущей деятельности и инвестиционной деятельности;

– прочее выбытие ТМЦ в сумме передачи в другие филиалы, реализации на сторону, списания недостачи ТМЦ, выявленной при инвентаризации и проч.

Кроме того, в доходной части бюджета запасов и закупок дороги планируются запасы ТМЦ на конец отчетного периода — общая сумма, а по сырью — материалам — с группировкой по видам ТМЦ и местам нахождения: спецодежда в эксплуатации, материалы в пути, поставляемые в подразделения ОАО «РЖД» от Росжелдорснаба, от других подразделений, запасы на складе.

В бюджете запасов и закупок железных дорог планируются такие качественные показатели материально-технического обеспечения: изменение запасов в абсолютном и относительном выражениях, оборачиваемость запасов, норматив запасов и сверхнормативный остаток.

Изменение запасов в абсолютном выражении рассчитывается как разница запасов ТМЦ на конец и начало отчетного периода, а в относительном выражении — как отношение абсолютного изменения и уровня запасов на начало отчетного периода.

Оборачиваемость запасов, измеряемая временем оборота ТМЦ, т.е. периодом времени от момента поступления ТМЦ до момента отгрузки продукции, на изготовление которой были использованы ТМЦ, рассчитывается как отношение длительности отчетного периода к сумме ТМЦ, списанных в производство  $E_{\text{мат}}$ .

$$T_{\text{об}} = 30/E_{\text{мат}}$$

Норматив запасов материалов  $H_{\text{зап}}$  на месяц рассчитывается на дороге так же, как и в структурных подразделениях:

$$H_{\text{зап}} = T_{\text{об}} \cdot E_{\text{мат}}/30,$$

а сверхнормативные остатки рассчитываются как разница запаса материалов на складе и в эксплуатации и норматива запасов в производстве:

$$C_{\text{вх}} H_{\text{зап}} = \text{Запас ТМЦ на складе} + \text{Запас ТМЦ в экспл} - H_{\text{зап}}$$

Форма бюджета запасов и закупок по дороге — филиалу ОАО «РЖД» приведена в табл. 7.6.

Таблица 7.6

## Сводный бюджет запасов и закупок по филиалу ОАО «РЖД»

№ п/п	Наименование бюджетного показателя	Ед. изм.	Факт	План	% выполнения плана
6.1.	Сырье и материалы	*	*	*	*
6.1.01	Запасы на начало периода	млн руб.			
6.1.01	материалы	млн руб.			
6.1.01	топливо	млн руб.			
6.1.02	Поступление запасов	млн руб.			
6.1.02	Закуплено	млн руб.			
6.1.03	Списано в производство	млн руб.			
6.1.04	Прочие выбытия	млн руб.			
6.1.05	Запасы на конец периода	млн руб.			
6.1.05	материалы	млн руб.			
6.1.05	топливо	млн руб.			

Сформированный сводный бюджет запасов и закупок железной дороги представляется на согласование и утверждение в Росжелдорснаб. Исполнение сводного бюджета запасов и закупок дорог контролирует служба материально-технического снабжения дороги. Она же готовит отчет на основании данных бухгалтерского финансового и управленческого учетов.

На основании консолидации сводных бюджетов запасов и закупок филиалов Росжелдорснаб формирует консолидированный бюджет запасов и закупок ОАО «РЖД». В расходной части бюджета показывается наличие запасов на начало отчетного периода и потребность в товарно-материальных ценностях и услугах со стороны. Это материалы, приобретаемые централизованно. Бюджет разрабатывается отдельно по железным дорогам и функциональным филиалам—предприятиям и организациям ОАО «РЖД». В бюджете потребность в ТМЦ показывается по группам: сырье и материалы, услуги. В свою очередь потребность в материалах отражается в разрезе их видов. Это материалы верхнего строения пути, мостоконструкции, цельнокатанные колеса, локомотивные бандажи и т.п. По услугам планируется закупка тепловой и электрической энергии и т.п.

В доходной части консолидированного бюджета запасов и закупок ОАО «РЖД» планируются закупки материалов и услуг, показывается их наличие на конец отчетного периода. Все объемы закупок планируются в натуральном и стоимостном выражении.

Сформированный консолидированный бюджет запасов и закупок ОАО «РЖД» представляется на согласование и утверждение в департамент, ответственный за планирование и бюджетирование в ОАО «РЖД».

Контроль за исполнением консолидированного бюджета запасов и закупок ОАО «РЖД» осуществляет Росжелдорснаб, который составляет и отчет о выполнении бюджета по данным бухгалтерского финансового и управленческого учетов. Отчеты сдаются ежемесячно, поквартально и за год.

Показатели, планируемые в разделе «Сырье и материалы» бюджета запасов и закупок, используют в бюджете расчетов с поставщиками и прочими кредиторами в части начисления кредиторской задолженности по закупке материалов и топлива, в Прогнозном балансе в части остатков сырья и материалов на начало и конец отчетного периода. В данном разделе бюджета запасов и закупок отражаются показатели, планируемые в бюджете затрат в части поступления материалов собственного изготовления из производства, в бюджете доходов и расходов в части реализации материалов и топлива, в бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений оборотного капитала.

Показатели, планируемые в разделе «Готовая продукция» бюджета запасов и закупок, используются в Прогнозном балансе в части остатков готовой продукции на начало и конец периода. В данном разделе отражаются показатели, планируемые в бюджете доходов и расходов в части изменения остатков готовой продукции, в бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений оборотного капитала.

Показатели, планируемые в разделе «Товары» бюджета запасов и закупок, используются в бюджете расчетов с поставщиками и прочими кредиторами в части начисления кредиторской задолженности по закупке товаров для перепродажи, в бюджете доходов и расходов в части себестоимости реализации товаров, в прогнозном балансе в части остатков товаров на начало и конец периода, в бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменения оборотного капитала.

Таким образом, бюджет запасов и закупок связан:

- с бюджетом производства, ориентируясь на который его формируют;
- бюджетом затрат в части затрат на материалы и себестоимость материалов собственного производства;
- бюджетом доходов и расходов, в части расходов по продаже товарно-материальных ценностей;
- бюджетом движения дебиторской и кредиторской задолженности в части расчетов с поставщиками и покупателями товарно-материальных ценностей;
- бюджетом движения денежных средств в части внутрихозяйственных расчетов с подразделениями-поставщиками товарно-материальных ценностей;
- прогнозным балансом в части отражения плановых остатков товарно-материальных ценностей на начало и конец отчетного периода.

### **7.7. Бюджет доходов и расходов ОАО «РЖД»**

Бюджет доходов и расходов, являясь бюджетом верхнего уровня, отражает доходы, расходы и финансовый результат хозяйственной деятельности Компании за бюджетный период по видам деятельности, по группам покупателей и заказчиков и по Компании в целом.

Бюджет доходов и расходов ОАО «РЖД» по видам деятельности предназначен для планирования и контроля доходов и расходов в ОАО «РЖД» и его подразделениях и выведения планируемого финансового результата от продаж по основной обычной деятельности, прочей обычной деятельности, а также финансовых результатов по прочим доходам и расходам.

Планирование показателей бюджета доходов и расходов осуществляется по следующим разделам:

- доходы по перевозкам;
- доходы по прочим (неперевозочным) видам деятельности;
- расходы по перевозкам;
- расходы по прочим (неперевозочным) видам деятельности;
- финансовый результат по прочим (неперевозочным) видам деятельности;

– рентабельность по прочим (неперевозочным) видам деятельности;

- прибыль от продаж;
- прочие доходы;
- прочие расходы;
- финансовый результат по прочим доходам и расходам;
- налог на прибыль и иные аналогичные обязательства;
- чистая прибыль (убыток);
- дивиденды к выплате.

Под доходами по обычной деятельности понимают выручку от перевозок и прочих продаж по обычной деятельности за договорной тариф.

Под расходами по обычной деятельности понимают затраты ресурсов в денежном выражении, использованных в производстве, которые принесли доход — экономическую выгоду и признаны расходами отчетного периода, т.е. включены в себестоимость. При этом в расходы по обычной деятельности включают и затраты, в связи с которыми возникла кредиторская задолженность в отчетном периоде.

На основании данных о доходах и расходах, себестоимости перевозок и прочих продаж выводятся:

- прибыль от продаж, прибыль от перевозок;
- прибыль от прочих продаж;
- рентабельность общая от обычной деятельности, по перевозкам;
- рентабельность по прочим продажам.

Прочие доходы и расходы составляют доходы и расходы, связанные с продажей активов; проценты, уплачиваемые за предоставленные кредиты; расходы по содержанию законсервированных объектов; налоги и сборы, такие например, как налог на имущество, на содержание муниципальной милиции, благоустройство территории. Также это доходы и расходы, имеющие нерегулярный характер (получаемые и уплачиваемые штрафы, пени, убытки от списания недостач материальных ценностей, курсовые разницы и т.п.). При этом в бюджете доходов и расходов прочие доходы и расходы классифицируются на денежные и неденежные и планируются в бюджете отдельно.

Денежные прочие доходы составляют: доходы от реализации запасов, продажи основных средств, проценты к получению, доходы от участия в других организациях, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной деятельности. Также денежные прочие доходы составляют кредиторская и депонентская задолженности, по которым истек срок исковой давности; суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы в убыток как безнадежной к получению; полученные или признанные должниками штрафы, пени, неустойки и другие виды экономических санкций за нарушение хозяйственных договоров; суммы, причитающиеся в возмещение убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; принятое к учету имущество, выявленное как неучтенное по результатам инвентаризации; полезные остатки при ликвидации имущества; разница между балансовой и рыночной стоимостью недостающего объекта, выявленная в результате инвентаризации и взысканная с виновного лица; курсовые разницы, возникающие при погашении задолженности по кредитам и приобретенным активам в инвалюте, при продаже билетов в международном сообщении; доходы от жилищного фонда и объектов ЖКХ, находящихся в обременении в ОАО «РЖД»; финансирование, полученное из бюджета.

К неденежным прочим доходам относятся: суммы неиспользованных остатков резервов, списываемых на финансовые результаты; сумма уценки активов в разрешенных случаях, производственных запасов, готовой продукции и товаров в конце отчетного года; стоимость активов, полученных безвозмездно и списываемых в установленном порядке со счета «Доходы будущих периодов».

Денежные прочие расходы составляют: затраты, связанные с продажей и выбытием основных средств и иных активов, предоставлением за плату прав на средства и иные активы по причине невозможности использования ввиду непригодности к дальнейшей эксплуатации, морального износа, передачи по договору дарения и прочего списания, а также: дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности; НДС, уплачиваемый за счет средств организации; регистрация имущества, не вошедшая в его первоначальную стоимость; признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды экономических санкций за нарушение хозяйственных до-

говоров; убытки, вызванные несохранностью перевозимых грузов; суммы, уплаченные в возмещение причиненных убытков; убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; убытки от списания недостающего имущества, выявленного в результате инвентаризации; судебные издержки; курсовые разницы, возникшие по полученным кредитам в инвалюте, при погашении задолженности по объектам основных средств, приобретаемым в инвалюте, при продаже проездных билетов на территории России в международном сообщении; перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью; расходы на осуществление спортивных, культурно-просветительных мероприятий, организацию отдыха и т.п.; расходы, направленные на нужды здравоохранения, народного образования, содержание домов престарелых, детских дошкольных учреждений, детских лагерей отдыха; выплаты согласно отраслевому трудовому соглашению и коллективным договорам неработающим пенсионерам и работникам других видов деятельности; содержание органов охраны и правопорядка; затраты по жилью, переданному муниципалитетам, содержанию жилищного фонда и объектов ЖКХ, находящихся в обременении ОАО «РЖД»; средства, перечисляемые в благотворительный фонд «Почет», в негосударственный пенсионный фонд «Благосостояние»; расходы, связанные с отчислением средств профсоюзной организации, определяемые коллективным договором.

К неденежным прочим расходам относятся: затраты, связанные с реализацией незавершенных капитальных вложений, запасов; продаж и выбытием основных средств и иных активов; суммы создаваемых резервов; разница между оценкой финансовых результатов интеллектуальной деятельности; проценты к уплате, в том числе за предоставление в пользование денежных средств (кредитов и займов); проценты, уплачиваемые организацией с сумм реструктурируемой задолженности; расходы по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов; аннулированные производственные заказы (договоры); прекращение производства, не давшего продукцию; налоги и сборы, относимые на прочие расходы, в том числе налог на имущество; целевые сборы на содержание муниципальной полиции, на благоустройство территории; налог на содержание жилищного фонда; налог на рекламу; сбор на нужды образовательной системы; сбор на уборку территории насе-

ленных пунктов; расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата консультационных, посреднических и депозитарных услуг и т.п.); расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций, выбытием объектов доходных вложений по текущей рыночной стоимости и оценкой предыдущего периода; разница между первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный капитал, и их балансовой стоимостью.

Прочие расходы: убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; суммы уценки имущества; долги, нереальные к взысканию; убытки от списания ранее присужденных долгов по хищениям и недостачам, по которым исполнительные документы возвращены судом ввиду несостоятельности ответчика; курсовые разницы, возникающие при переоценке имущества и обязательств, выраженных в инвалюте; НДС за счет собственных средств показывают в денежной и недежной формах.

В бюджете доходов и расходов показывают и фактические доходы и расходы, обусловленные чрезвычайными обстоятельствами как прочие доходы и расходы. Например, в бюджет доходов и расходов ОАО «РЖД» в 2004 г. как прочие расходы (ранее называемые чрезвычайными) были списаны затраты, связанные с трагическими событиями в г. Беслане.

На основании данных о доходах и расходах, прибыли от продаж, прочих доходах и расходах и результатов по прочим доходам и расходам, а также доходах и расходах, возникающих в форс-мажорных обстоятельствах, выводится прибыль (убыток) до налогообложения, показывается налог на прибыль, налоговые штрафы, пени в бюджет и рассчитывается чистая прибыль (убыток).

Бюджет доходов и расходов на уровне структурных подразделений и филиалов разрабатывается только по прочей обычной деятельности, т.е. ПВД. В расходной части бюджета доходов и расходов структурных подразделений и филиалов показываются затраты по прочим обычным видам деятельности, т.е. по подсобно-вспомогательной деятельности, реализуемой за договорной тариф, признанные расходами отчетного периода. Эти затраты сформированы в бюджете доходов и расходов структурных подразделений и филиалов как расходы только по прочим продажам.

Кроме того, в расходной части бюджета доходов и расходов структурных подразделений и филиалов отражаются денежные и неде-

нежные прочие расходы по данным бюджета запасов и закупок, бюджета капитальных вложений, бюджета движения дебиторской и кредиторской задолженности, бюджета кредитов и займов, а также денежные и неденежные прочие расходы в части процентов по реструктуризации налогов на основании данных бюджета движения дебиторской и кредиторской задолженности.

В доходной части бюджета доходов и расходов структурных подразделений, филиалов показывается выручка структурных подразделений, филиалов по прочим обычным видам деятельности, сформированная в бюджете продаж по ПВД структурных подразделений и сводном бюджете продаж филиалов как выручка по прочим продажам. На основании данных о расходах и выручке в доходной части бюджета доходов и расходов планируется валовая прибыль структурных подразделений и филиалов от прочих продаж.

В доходной части бюджета доходов и расходов также отражаются денежные и неденежные доходы структурных подразделений и филиалов, их денежные и неденежные доходы на основании данных бюджета запасов и закупок в части неденежных прочих доходов, бюджета движения дебиторской и кредиторской задолженности. На основании данных о прочих доходах и расходах в доходной части бюджета доходов и расходов структурных подразделений и филиалов выводится результат по прочим доходам и расходам.

Ответственность за формирование бюджета доходов и расходов в структурных подразделениях несут экономические и финансовые работники структурных подразделений. Бюджет доходов и расходов разрабатывается ими на основании данных проекта бюджета продаж, бюджета затрат и бюджета запасов и закупок и представляется на согласование и утверждение в финансово-экономическую службу дороги.

Контроль за исполнением бюджета доходов и расходов в структурных подразделениях осуществляют экономические работники структурного подразделения. Они же составляют отчет о выполнении бюджета доходов и расходов и представляют его в финансово-экономическую службу дороги.

Финансово-экономическая служба дороги на основании проекта бюджета продаж дороги, бюджета затрат, плана движения основных средств и амортизационных отчислений на дороге, плана расходов по налогам и сборам железной дороги и бюджетов доходов и

расходов структурных подразделений формирует бюджет доходов и расходов дороги и представляет его на согласование и утверждение в Департамент корпоративных финансов ОАО «РЖД».

Контроль за исполнением бюджета и формирование отчета по форме «Исполнение бюджета доходов и расходов» железной дороги осуществляет финансово-экономическая служба дороги на основании данных бухгалтерского и управленческого учетов. Отчетная форма бюджета представляется в Департамент экономики и Департамент корпоративных финансов ОАО «РЖД» В табл. 7.7 приведена бюджетная форма сводного бюджета доходов и расходов железной дороги, заполняемого на уровне дороги.

Таблица 7.7

**Сводный бюджет доходов и расходов железной дороги**

№ п/п	Наименование бюджетного показателя	Ед. изм.	Факт	План	% выполнения плана
4.1	Доходы по прочим видам деятельности				
4.2	Расходы по прочим видам деятельности				
4.3	Финансовый результат по прочим видам деятельности				
4.4	Рентабельность по прочим видам деятельности				
4.5	Прочие доходы				
4.6	Прочие расходы				
4.7	Финансовый результат по прочим доходам и расходам				

На основании консолидации бюджетов доходов и расходов дорог и функциональных филиалов Департамент корпоративных финансов и Департамент экономики формируют бюджет доходов и расходов ОАО «РЖД» по форме, представленной в табл. 7.8.

В расходной части бюджета доходов и расходов по ОАО «РЖД» планируются себестоимость перевозок (расходы по основной обычной деятельности) — всего, грузовых перевозок, пассажирских перевозок в дальнем следовании, пассажирских перевозок в пригородном сообщении, услуг инфраструктуры и локомотивной тяги

(расходы по прочим обычным видам деятельности), себестоимость прочих продаж и прочие расходы (по факту) с выделением денежных и неденежных расходов.

Таблица 7.8

**Сводный бюджет доходов и расходов ОАО «РЖД»**

Ресурсы (затраты)	Доходы
1	2
<i>Себестоимость</i>	Доходы
Перевозки	Перевозки
грузовые перевозки	грузовые перевозки
пассажирские перевозки в дальнем следовании	пассажирские перевозки в дальнем следовании
пассажирские перевозки в пригородном сообщении	пассажирские перевозки в пригородном сообщении
Услуги инфраструктуры и локомотивной тяги	Услуги инфраструктуры и локомотивной тяги
Прочие продажи	Прочие продажи
социально значимые услуги	социально значимые услуги
территориально разнесенные продажи	территориально разнесенные продажи
прочая выручка	прочая выручка
<i>Прибыль от продаж</i>	
Перевозки	
грузовые перевозки	
пассажирские перевозки в дальнем следовании	
пассажирские перевозки в пригородном сообщении	
Услуги инфраструктуры и локомотивной тяги	
Прочие продажи	
социально значимые услуги	
территориально разнесенные продажи	
прочая выручка	
<i>Рентабельность</i>	
Перевозки	

1	2
Услуги инфраструктуры и локомотивной тяги	
Прочие продажи (без учета социально значимых услуг и территориально разнесенных продаж)	
<i>Прочие расходы</i>	<i>Прочие доходы</i>
Денежные прочие расходы	Денежные прочие доходы
налоги, относимые на прочие расходы	реализация запасов
проценты к уплате по кредитам и займам	прочие денежные прочие доходы
проценты к уплате по реконструированной задолженности по налогам	
банковское обслуживание	
прочие денежные прочие расходы	
<i>Неденежные прочие расходы</i>	<i>Неденежные прочие доходы</i>
расходы, связанные с реализацией незавершенных капитальных вложений	
расходы, связанные с реализацией запасов	
прочие неденежные прочие расходы	
<i>Прочие расходы</i>	<i>Прочие доходы</i>
Денежные прочие расходы	Денежные прочие доходы
выплаты согласно отраслевому тарифному соглашению неработающим пенсионерам	хозяйственные штрафы, пени, неустойки полученные
связанные с благотворительной деятельностью	целевые поступления из бюджетов и внебюджетных фондов
хозяйственные штрафы, пени, неустойки уплаченные	компенсация убытков по пригородным перевозкам
расходы по ЖКХ, переданные в муниципалитет и находящиеся в обременении	прочие денежные доходы
прочие денежные расходы	

1	2
Неденежные прочие расходы	Неденежные прочие доходы
	списание реструктуризированной задолженности
	поступление запасов в результате ликвидации основных средств или инвентаризации
	прочие неденежные доходы
<i>Прочие расходы, обусловленные чрезвычайными обстоятельствами</i>	<i>Прочие доходы, обусловленные чрезвычайными обстоятельствами</i>
<i>Результат по прочим доходам и расходам</i>	
<i>Прибыль (убыток) до налогообложения*</i>	
налог на прибыль	
налоговые штрафы, пени	
<i>Прибыль (убыток)*</i>	

\*Заполняются на уровне ОАО «РЖД».

В доходной части бюджета доходов и расходов ОАО «РЖД» в целом планируются доходы от перевозок всего и от грузовых перевозок, от пассажирских перевозок в дальнем следовании, от пассажирских перевозок в пригородном сообщении, от услуг инфраструктуры и локомотивной тяги, прочих продаж и прочие доходы с выделением денежных и неденежных доходов. На уровне ОАО «РЖД» в целом, как единого хозяйствующего субъекта, выводится прибыль от продаж ОАО «РЖД», результат по прочим доходам и расходам, прибыль ОАО «РЖД» до налогообложения и чистая прибыль (убыток) ОАО «РЖД».

Контроль за исполнением бюджета доходов и расходов по ОАО «РЖД» в целом ведет Департамент корпоративных финансов. На основании данных бухгалтерского и финансового учетов в нем разрабатывается отчетная форма об исполнении бюджета доходов и расходов ОАО «РЖД» ежемесячно, поквартально и за год.

На основании консолидации бюджетов доходов и расходов дорог и функциональных филиалов, а также бюджетов доходов и расходов дочерних и зависимых обществ формируется консолидиро-

ванный бюджет доходов и расходов» ОАО «РЖД» ежемесячно, поквартально и за год.

Планируемые в бюджете доходов и расходов показатели используются:

- в бюджете расчетов с акционерами в части начисленных к выплате дивидендов;
- бюджете запасов и закупок в части изменения остатков готовой продукции;
- бюджете расчетов с покупателями и прочими дебиторами в части начисления дебиторской задолженности по прочим доходам;
- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части чистой прибыли (убытка) отчетного периода;
- бюджете движения капитала в части чистой прибыли и суммы начисленных к выплате дивидендов.

В бюджете доходов и расходов отражаются показатели, планируемые:

- в бюджете продаж в части доходов по перевозкам и неперевозочным видам деятельности;
- бюджете затрат в части себестоимости перевозок и неперевозочных видов деятельности, работ и услуг обслуживающих подразделений;
- бюджете запасов и закупок в части себестоимости реализации товаров для перепродажи;
- бюджете финансовых вложений в части процентов и дивидендов по финансовым вложениям, доходов от продажи финансовых вложений, курсовых разниц;
- бюджете кредитов и займов в части процентов по кредитам и займам, курсовых разниц;
- бюджете налогов, налоговых активов и обязательств в части налога на прибыль и иных аналогичных платежей из чистой прибыли, начисления отложенных налоговых активов и обязательств;
- прочих соответствующих бюджетах в части объемов списания дебиторской задолженности, основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности и финансовых вложений; объемов закупок работ и услуг, начислений персоналу, осуществляемых за счет прочих расходов.

В развитие к бюджету доходов и расходов в ОАО «РЖД» формируется бюджет доходов будущих периодов. Он предназначен для пла-

нирования и контроля доходов, получение которых планируется в данном отчетном периоде, а включение в финансовые результаты — в последующие отчетные периоды.

Планирование доходов будущих периодов ведется в соответствии с соблюдением требования баланса: остаток доходов будущих периодов на начало отчетного периода плюс изменения суммы доходов будущих периодов в связи с получением доходов будущих периодов и их списанием на финансовые результаты в данном отчетном периоде должны быть равны остаткам доходов будущих периодов на конец отчетного периода. Доходы будущих периодов на начало отчетного периода планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего отчетного периода. Доходы будущих периодов на конец отчетного периода рассчитываются как сумма доходов будущих периодов на начало отчетного периода и изменения доходов будущих периодов в отчетном периоде.

Планируемые в бюджете доходов будущих периодов показатели используются:

- в прогнозном балансе в части доходов будущих периодов на начало и конец отчетного периода;
- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений оборотного капитала;
- бюджете движения денежных средств в части прочих поступлений по финансовой деятельности на величину безвозмездно полученных денежных средств.

Разработка бюджета доходов и расходов является завершающим этапом в формировании операционного бюджета ОАО «РЖД». На основании данных операционного бюджета строится финансовый бюджет ОАО «РЖД».

Финансовый бюджет ОАО «РЖД» составляют бюджет движения капитала, бюджет кредитов и займов, бюджет финансовых вложений, бюджет движения дебиторской задолженности (расчетов с покупателями и прочими дебиторами), бюджет движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и прочими кредиторами), бюджет движения денежных средств, бюджет движения денежных средств косвенным методом, прогнозный баланс, бюджет расчетов с акционерами.

Наличие большого числа видов деятельности, которые исполняются для осуществления перевозочного процесса, а в этой связи большого количества видов расчетов с контрагентами, не говоря об их числе и размерах оборотов, обуславливают необходимость разработки бюджета финансовых вложений, бюджета кредитов и займов, бюджетов движения дебиторской и кредиторской задолженности до формирования бюджета движения денежных средств.

## **7.8. Бюджеты финансовых инструментов**

### ***7.8.1. Бюджет финансовых вложений ОАО «РЖД»***

Бюджет финансовых вложений предназначен для планирования и контроля финансовых вложений и связанных с ними доходов и расходов.

Планирование финансовых вложений осуществляется исходя из остатка финансовых вложений на начало отчетного периода, планируемых финансовых вложений средств в отчетном периоде, сумм планируемых к извлечению средств в отчетном периоде. В итоге получают остаток финансовых вложений на конец отчетного периода.

Планирование краткосрочных и долгосрочных финансовых вложений осуществляется раздельно. К краткосрочным относятся финансовые вложения, осуществляемые на срок менее одного года.

Финансовые вложения на начало отчетного периода планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего отчетного периода. Планирование краткосрочных финансовых вложений осуществляется в соответствии с плановыми данными о движении денежных средств и целевым уровнем остатков денежных средств. Долгосрочные финансовые вложения планируются в соответствии с плановыми данными получения в собственность долей в иных экономических субъектах.

Доходы и расходы, связанные с финансовыми вложениями, планируются на основании:

- условий договоров (в части процентных доходов по краткосрочным вложениям);
- прогнозной валютной структуры финансового портфеля и прогноза динамики курсов валют (в части курсовых разниц).

Финансовые вложения на конец периода рассчитываются как сумма финансовых вложений на начало периода, вложения средств за минусом объема извлечения средств из финансовых вложений.

Планируемые в бюджете финансовых вложений показатели используются:

- в бюджете доходов и расходов в части положительных и отрицательных курсовых разниц, процентов, полученных по финансовым вложениям, дивидендов от участия в других организациях и прочих доходов от реализации финансовых вложений;

- прогнозом балансе в части долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений на начало и конец периода;

- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений по инвестиционной деятельности для долгосрочных финансовых вложений и в части изменения оборотного капитала для краткосрочных финансовых вложений;

- бюджете движения денежных средств в части поступлений и выплат по долгосрочным финансовым вложениям, поступлений от возврата краткосрочных финансовых вложений, размещения денежных средств на депозитах, покупки векселей и других финансовых инструментов.

### ***7.8.2. Бюджет кредитов и займов ОАО «РЖД»***

Бюджет кредитов и займов» предназначен для планирования и контроля объема заемного финансирования и его структуры. Он планируется исходя из данных бюджета затрат.

При планировании привлечения средств в форме кредитов и займов учитываются остатки непогашенных кредитов на начало отчетного периода, планируемое поступление привлеченных средств по кредитам и займам и сумм погашения задолженности по кредитам и займам, а также затраты на уплату процентов по кредитам и займам в отчетном периоде и допустимый остаток на конец отчетного периода. При этом кредиты краткосрочные и долгосрочные планируются раздельно.

В доходной части бюджета по кредитам и займам планируют привлеченные суммы в отчетном периоде и показывают сальдо по непогашенным кредитам на начало и конец отчетного периода.

В расходной части бюджета кредитов и займов показываются численные проценты как плату за пользование кредитами и займами, суммы погашения по кредитам и займам в отчетный период.

Кредиты, займы и прочие финансовые инструменты на начало отчетного периода, векселя, выданные на начало отчетного периода, планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода.

Поступление привлекаемых средств как в виде денежных, так и в прочих формах, планируется в соответствии с прогнозным уровнем потребности в заемных средствах.

Прочие расходы и доходы по кредитам и займам планируются:

- в части затрат на уплату процентов по кредитам и займам, которые прогнозируются на основании условий текущих и планируемых к заключению договоров;

- части курсовых разниц, прогнозируемых на основании планируемой валютной структуры кредитного портфеля и прогноза динамики курсов валют;

- части сумм поступления кредитов и займов и их оприходования на основании фактических данных прошлых лет.

Погашение задолженности планируется на основании условий договоров на привлечение заемного финансирования в разрезе способов погашения задолженности. В частности, погашение задолженности согласно договору может осуществляться денежными средствами или путем передачи внеоборотных активов, запасов, взаимозачета задолженности.

Суммы по кредитам, займам и прочим финансовым инструментам на конец отчетного периода рассчитываются как сумма кредитов, займов и прочих инструментов на начало отчетного периода и поступлений привлеченных сумм по кредитам и займам в отчетном периоде, уменьшенная на суммы погашения задолженности по кредитам и займам.

Суммы по векселям, выданным на конец отчетного периода, рассчитываются как сумма по векселям, выданным на начало отчетного периода, и поступлений по векселям в отчетном периоде, уменьшенная на сумму погашения задолженности по векселям в отчетном периоде.

В табл. 7.9 приведена форма сводного бюджета кредитов и займов железной дороги.

Таблица 7.9

## Сводный бюджет кредитов и займов железной дороги

Ресурсы (затраты)	Доходы
<i>Краткосрочные кредиты и займы</i>	
	Сальдо на начало
Проценты начисленные	
Погашение основной долг проценты	Привлечение
	Сальдо на конец
<i>Долгосрочные кредиты и займы</i>	
	Сальдо на начало
Проценты начисленные	
Погашение основной долг проценты	Привлечение
	Сальдо на конец

Информация из бюджета кредитов и займов передается в бюджет доходов и расходов в части расходов на уплату процентов за кредиты и займы и курсовых разниц. Планируемые в бюджете кредитов и займов показатели также используются в бюджете движения денежных средств в части движения денежных средств по кредитам и займам в связи с поступлениями и выплатами по кредитам и займам, поступлениями средств от реализации векселей и других финансовых инструментов, а также в бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений оборотного капитала на величину оборотов по векселям и в части изменений по прочей (финансовой) деятельности на величину оборотов по кредитам и займам. В прогнозном балансе используются из бюджета кредитов и займов показатели обязательств по долгосрочным и краткосрочным кредитам и займам на начало и конец отчетного периода.

Бюджет кредитов и займов разрабатывается на уровне железных дорог финансово-экономической службой железной дороги и представляется на согласование и утверждение в Департамент корпоративных финансов. В Департаменте корпоративных финансов на ос-

новании бюджетов кредитов и займов железных дорог и функциональных филиалов формируется проект консолидированного бюджета кредитов и займов ОАО «РЖД», который затем передается на согласование и утверждение в Департамент экономики, ответственный за планирование и бюджетирование.

В конце каждого месяца, квартала, года на основании данных бухгалтерского финансового учета в финансово-экономической службе дороги формируется контрольный отчет об исполнении бюджета кредитов и займов железной дороги и представляется в Департамент корпоративных финансов и департамент, осуществляющий планирование и бюджетирование в ОАО «РЖД».

## **7.9. Бюджеты движения дебиторской и кредиторской задолженности В ОАО «РЖД»**

### ***7.9.1. Бюджет движения дебиторской задолженности (расчетов с покупателями и прочими дебиторами)***

Бюджет расчетов с покупателями и прочими дебиторами предназначен для планирования и контроля остатков и движения задолженности по расчетам с покупателями и прочими дебиторами. В нем планируются начисление и погашение дебиторской задолженности клиентов. С помощью бюджета расчетов с покупателями и прочими дебиторами осуществляется переход от бюджета продаж, бюджета затрат, бюджета запасов и закупок и бюджета капитальных вложений к бюджету движения денежных средств.

В расходной части бюджета расчетов с покупателями и прочими дебиторами» (табл. 7.10) показывают:

– остатки непогашенной дебиторской задолженности клиентов ОАО «РЖД» — покупателей и заказчиков услуг по перевозкам, прочим видам обычной деятельности и от прочих продаж на начало и конец отчетного периода;

– начисленную в отчетный период дебиторскую задолженность клиентов по перевозкам, покупателей и заказчиков по прочим продажам и прочей дебиторской задолженности;

– авансы, выданные в отчетный период поставщикам материалов, топлива, электроэнергии и списание просроченной дебиторской задолженности.

Начисления дебиторской задолженности по перевозкам, прочей обычной деятельности и от прочих продаж в расходной части бюджета расчетов с покупателями и прочими дебиторами планируются на основании плановых данных бюджета продаж по продажам, а начисления дебиторской задолженности по прочим доходам планируются исходя из бюджета доходов и расходов по прочим доходам в части прочих денежных доходов. Авансы, выданные поставщикам сырья и материалов, электроэнергии и топлива и прочим поставщикам и подрядчикам, в том числе и задолженность муниципальных образований по услугам ЖКХ, списание просроченной дебиторской задолженности планируются исходя из бюджета затрат.

Таблица 7.10

**Бюджет расчетов с покупателями и прочими дебиторами**

Расходы	Доходы
Остатки дебиторской задолженности на начало отчетного периода	
<i>Возникновение обязательств по дебиторской задолженности</i>	<i>Погашение обязательств по дебиторской задолженности</i>
Начислено задолженности за перевозки	Погашение задолженности по перевозкам
Начислено задолженности покупателей и заказчиков (по прочим продажам)	Погашение задолженности от покупателей и заказчиков (по прочим продажам)
Начислено прочей дебиторской задолженности по прочим доходам по прочим операциям	Погашение задолженности прочих дебиторов
Выдано авансов поставщикам сырья и материалов поставщикам электроэнергии прочим поставщикам и подрядчикам, в том числе услуги ЖКХ муниципальных образований	Зачтено авансов поставщикам сырья и материалов поставщикам электроэнергии прочим поставщикам и подрядчикам, в том числе оплата (наращивание) просроченной задолженности, в том числе услуги ЖКХ для муниципальных образований
Списание просроченной дебиторской задолженности	
Остаток дебиторской задолженности на конец отчетного периода	

В доходной части бюджета расчетов с покупателями и прочими дебиторами (см. табл. 7.10) показывают погашение дебиторской задолженности покупателями и заказчиками в отчетный период и зачет авансов, выданных поставщикам и подрядчикам. Суммы погашенной дебиторской задолженности в отчетном периоде, зачет авансов, выданных поставщикам и подрядчикам, планируются исходя из бюджета затрат на основании данных о поступлении денежных средств от покупателей и прочих дебиторов, отрицательных курсовых разниц по валютной выручке, списании дебиторской задолженности.

Данные об остатках на начало и конец отчетного периода детализируются по данным о дебиторской задолженности и авансам полученным. Остатки авансов полученных на конец периода планируются на основании плановой структуры взаиморасчетов с покупателями и прочими дебиторами.

При планировании задолженности по расчетам с покупателями и прочими дебиторами соблюдается правило баланса: разница остатков дебиторской задолженности на начало и конец отчетного периода, плюс суммы начисленной дебиторской задолженности в отчетном периоде и зачета авансов, полученных за отгруженную покупателям продукцию, сданные заказчиком работы (услуги) в отчетном периоде, минус суммы погашенной дебиторской задолженности покупателями и заказчиками и поступления авансов от покупателей и заказчиков в отчетном периоде.

Связь бюджета расчетов с покупателями и прочими дебиторами с другими бюджетами, его место в системе бюджетирования ОАО «РЖД» можно проследить на схеме взаимосвязи бюджетов ОАО «РЖД» (см. рис. 7.1). Показатели, планируемые в бюджете расчетов с покупателями и прочими дебиторами, используются:

- в бюджете доходов и расходов в части курсовых разниц и списания дебиторской задолженности;
- прогнозном балансе в части остатков долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженностей, авансов полученных на начало и конец периода;
- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженностей, кредиторской задолженности (в том числе авансов полученных);

– бюджете движения денежных средств в части поступлений выручки по текущей деятельности, поступлений от реализации внеоборотных активов и других поступлений по инвестиционной деятельности, прочих поступлений по финансовой деятельности.

В то же время в бюджете расчетов с покупателями и прочими дебиторами используются показатели, планируемые:

– в бюджете продаж в части выручки, начисленной по перевозкам и по прочим (неперевозочным) видам деятельности;

– в бюджете доходов и расходов в части денежных прочих доходов.

### ***7.9.2. Бюджет движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и прочими кредиторами)***

Бюджет расчетов с поставщиками и прочими кредиторами предназначен для планирования и контроля остатков и движения задолженности по расчетам с поставщиками и прочими кредиторами. В данном бюджете планируются начисление и погашение кредиторской задолженности перед поставщиками, подрядчиками и прочими кредиторами. Отдельно выделяются расчеты по просроченной и реструктуризированной задолженности (с учетом пени и штрафов) и платежи по ее погашению. С помощью бюджета расчетов с поставщиками и прочими кредиторами осуществляется переход от бюджета продаж, бюджета затрат, бюджета запасов и закупок и бюджета капитальных вложений к бюджету движения денежных средств.

В доходной части бюджета расчетов с поставщиками и прочими кредиторами (табл. 7.11) показывают остатки по кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками на начало и конец отчетного периода. Также показывают сумму начисленной в отчетный период кредиторской задолженности перед поставщиками сырья, материалов, электроэнергии и прочими поставщиками и подрядчиками, перед прочими кредиторами по прочим расходам, по прочим операциям, а также получение в отчетный период авансов по перевозкам от клиентов, покупателей и заказчиков по прочим продажам и суммы списанной просроченной кредиторской задолженности.

Суммы начисления обязательств по кредиторской задолженности перед поставщиками сырья, материалов, электроэнергии в доходной части бюджета расчетов с поставщиками и прочими креди-

торами планируются исходя из бюджета запасов и закупок. Начисленную кредиторскую задолженность по прочим расходам планируют исходя из бюджета доходов и расходов.

Таблица 7.11

**Бюджет расчетов с поставщиками и прочими кредиторами**

Расход	Доход
	Остаток кредиторской задолженности на начало отчетного периода
Погашение обязательств по кредиторской задолженности	Возникновение обязательств по кредиторской задолженности
Погашение задолженности поставщикам и подрядчикам сырья и материалов электроэнергии прочим поставщикам и подрядчикам	Начислено задолженности поставщикам и подрядчикам сырья и материалов электроэнергии прочим поставщикам и подрядчикам
Погашение задолженности персоналу по оплате труда	Начислено задолженности персоналу по оплате труда
Погашение задолженности прочим кредиторам	Начислено задолженности прочим кредиторам по прочим расходам по прочим операциям
Зачет авансов по перевозкам по прочим продажам	Получено авансов по перевозкам от клиентов по прочим продажам
	Списано просроченной кредиторской задолженности
	Остаток кредиторской задолженности на конец отчетного периода

В расходной части бюджета расчетов с поставщиками и прочими кредиторами (см. табл. 7.11) планируются суммы погашения кредиторской задолженности в отчетный период перед поставщиками сырья и материалов, подрядчиками-исполнителями работ, суммы зачета авансов, полученных от клиентов за перевозки, и от покупателей и заказчиков по прочим продажам. Суммы погашения кредиторской задолженности перед поставщиками сырья и материалов, подрядчиками-исполнителями работ, суммы зачета авансов, полученных от клиентов по перевозкам, и покупателей и заказчиков по прочим продажам, суммы списания просроченной кредиторской

задолженности планируются исходя из бюджета затрат. В расходной части бюджета расчеты с поставщиками и прочими кредиторами показывают также качественные показатели, отражающие характер расчетов и их состояние: периоды оборота текущей кредиторской задолженности, процент просроченной дебиторской и кредиторской задолженностей от общей задолженности.

Наряду с расчетами с поставщиками и прочими кредиторами по текущей деятельности в бюджете движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и прочими кредиторами) планируются расчеты с поставщиками и подрядчиками по инвестициям. Этот блок предназначен для отражения расчетов с поставщиками оборудования и подрядчиками по строительству, модернизации или иным капитальным вложениям. Этот блок включает два раздела: расчеты по авансам выданным и расчеты по кредиторской задолженности.

В расходной части этого блока в разделе «Расчеты по авансам выданным» планируются остатки на начало и конец отчетного периода и суммы авансов, выданных в отчетный период поставщикам материалов и оборудования и подрядчикам-исполнителям инвестиционных работ, а в доходной части этого раздела планируют суммы зачета в отчетный период авансов, выданных поставщикам и подрядчикам-исполнителям инвестиционных проектов и работ (табл. 7.12).

В расходной части данного блока в разделе «Расчеты по кредиторской задолженности» планируют суммы, выплаченные в отчетный период поставщикам материалов, оборудования и исполнителям инвестиционных работ в погашение обязательств по кредиторской задолженности. В доходной части этого раздела, исходя из плановых объемов осуществления инвестиционных работ в данный отчетный период, показывают остатки кредиторской задолженности на начало и конец отчетного периода, расчеты по кредиторской задолженности в сумме возникновения обязательств по кредиторской задолженности перед поставщиками материалов и оборудования для исполнения инвестиционных проектов и подрядчиками-исполнителями инвестиционных работ.

Кроме того, в доходной части этого блока планируют суммы зачета авансов, выданных подрядчикам ОАО «РЖД» — исполнителям инвестиционных проектов и связанных с ними работ в прошлые от-

Таблица 7.12  
 Бюджет движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и подрядчиками по инвестициям)

Наименование показателя	Факт прошлого периода	План текущего периода	План текущего к прошлому периоду, %	Факт текущего периода	Факт текущего периода к плану, + —	Факт текущего периода к плану, %	Факт к факту прошлого периода, %
<i>Расчеты по авансам выданным</i>							
Остаток на начало периода							
Выдача авансов							
Зачет авансов							
Остаток на конец периода							
Изменение остатка							
<i>Расчеты по кредиторской задолженности</i>							
Остаток на начало периода							
Возникновение обязательств							
Выплаты в погашение обязательств							
Остаток на конец периода							
Изменение остатка							

четные периоды. В расходной части этого раздела данного блока планируют суммы, выплаченные в отчетный период поставщикам материалов и оборудования и исполнителям инвестиционных работ в погашение обязательств по кредиторской задолженности. В табл. 7.12 приведена форма бюджета расчетов с поставщиками и подрядчиками по инвестициям.

Отдельно в бюджете расчетов с поставщиками и прочими кредиторами ОАО «РЖД» выделяют централизованную оплату кредиторской задолженности за нижестоящие подразделения и централизованную оплату вышестоящими подразделениями.

Данные об остатках на начало и конец отчетного периода даются раздельно по кредиторской задолженности и авансам выданным.

Планирование задолженности по расчетам с поставщиками и прочими кредиторами осуществляется согласно соблюдению правила баланса: разница остатков кредиторской задолженности на начало и конец отчетного периода, плюс суммы начисленной кредиторской задолженности в отчетном периоде и суммы зачета авансов выданных, минус суммы погашенной кредиторской задолженности сумм выданных авансов.

Кредиторская задолженность и авансы, выданные на начало периода, планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными о задолженности на конец предшествующего периода.

Начисление кредиторской задолженности и зачет авансов выданных формируются на основании плановых данных по закупкам сырья и материалов, товаров, работ и услуг.

Погашение кредиторской задолженности и выдача авансов планируются на основании информации по погашению авансов выданных, о выплатах поставщикам и подрядчикам, о списании и уменьшении кредиторской задолженности в счет расчетов (см. рис. 7.1). В бюджете расчетов с поставщиками и прочими кредиторами используются показатели, планируемые в бюджете запасов и закупок в части стоимости закупки материалов, топлива и товаров для перепродажи, в бюджете капитальных вложений в части стоимости приобретенных основных средств, нематериальных активов и доходных вложений и сумм вложений подрядным способом.

Данные бюджета расчетов с поставщиками и прочими кредиторами используются:

- в бюджете доходов и расходов по статье курсовых разниц;

– прогнозном балансе в части остатков долгосрочных и краткосрочных обязательств, краткосрочной дебиторской задолженности на начало и конец периода;

– бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений оборотного капитала;

– бюджете движения денежных средств в части выплат поставщикам и подрядчикам по текущей деятельности, инвестиций в нефинансовые активы, выплат по операциям, связанным с выбытием внеоборотных активов, и прочих инвестиционных выплат, прочих выплат по финансовой деятельности.

### ***7.9.3. Бюджет движения кредиторской задолженности (бюджет налогов, налоговых активов и обязательств)***

Бюджет налогов, налоговых активов и обязательств предназначен для планирования и контроля расчетов по налогам с бюджетом и по страховым взносам в фонды социального обеспечения.

Налоги начисленные планируются в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и иными нормативными документами, регламентирующими методику расчетов налогов и сборов. При этом начисление штрафов и пеней по налогам и сборам не планируется.

На основании данных бюджета затрат планируются налоги, базой начисления которых является фонд оплаты труда (налог на доходы физических лиц и страховые взносы в фонды социального обеспечения), а также прочие налоги, включаемые в себестоимость (налог на землю, плата за загрязнение окружающей среды и проч.).

На базе данных бюджета продаж, бюджета запасов и закупок, бюджета капитальных вложений, расчетов с дебиторами и кредиторами по текущей и инвестиционной деятельности формируется сумма НДС.

В бюджете доходов и расходов планируется налог на прибыль.

На основании данных налогового учета и планирования затрат определяются суммы по прочим налогам, включаемым в прочие расходы.

По каждому из налогов на основании данных налогового учета планируются суммы их оплаты. Планируются суммы налогов — налога на прибыль, НДС, пени и штрафы, передаваемые от нижестоящих в вышестоящие подразделения до уровня Бухгалтерской службы ОАО «РЖД».

Бюджеты движения дебиторской и кредиторской задолженности включают:

- раздел расчетов по текущей (нереструктуризированной) кредиторской задолженности по налогам и отчислениям во внебюджетные фонды;

- раздел расчетов по реструктуризированной задолженности по налогам и во внебюджетные фонды, т.е. задолженности с учетом штрафов и пеней.

В отдельный раздел выделяются перевознос по налогам и во внебюджетные фонды и раздел общей суммы кредиторской задолженности на конец отчетного периода с учетом реструктуризированной задолженности.

В разделе «Расчеты по текущей (нереструктуризированной) кредиторской задолженности по налогам и во внебюджетные фонды» планируются:

- остатки текущей кредиторской задолженности на начало и конец отчетного периода, причем отдельно по отчислениям на социальные нужды и по налогам, штрафам и пени;

- суммы налогов, возвращаемых из бюджета и передаваемых Департаментом бухгалтерского учета, Департаментом налогового учета и сводной отчетности Бухгалтерской службы ОАО «РЖД».

В разделе «Расчеты по реструктуризированной задолженности по налогам и внебюджетным фондам» рассчитываются штрафные санкции в связи с несоблюдением платежной дисциплины по уплате налогов (несоблюдение сроков уплаты налогов, неправильные расчеты налоговых платежей) в виде процентов от начисленных сумм налогов. В этом разделе планируются:

- остатки по реструктуризированной задолженности;

- суммы начисленных процентов по реструктуризации отчислений на социальные нужды и налогов;

- суммы их оплаты и списания;

- доля реструктуризированной задолженности в процентах от текущей задолженности по налогам и страховым взносам во внебюджетные фонды.

Налоги, налоговые активы и налоговые обязательства на начало периода планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода.

Данные об остатках на начало и конец отчетного периода включают в бюджет налогов, налоговых активов и обязательств как суммы задолженности по налогам и сборам в бюджет и внебюджетные фонды с выделением просроченной задолженности, так и объем отложенных налоговых активов и обязательств.

Планирование налогов, налоговых активов и обязательств осуществляется в соответствии с соблюдением правила баланса остатка задолженности по налоговым платежам на начало отчетного периода, увеличенного на суммы начисленных налогов и прочих поступлений задолженности по налогам и сборам, и суммы погашения и прочего выбытия задолженности по налогам и сборам и остатка задолженности по налогам и сборам на конец отчетного периода.

В заключение в блоке «Расчеты по налогам и внебюджетным фондам» дается кредиторская задолженность на конец отчетного периода с учетом реструктуризированной задолженности.

Формируемые в структурных подразделениях финансовыми работниками бюджет расчетов с покупателями и прочими дебиторами, бюджет расчетов с поставщиками и прочими кредиторами, бюджет налогов, налоговых активов и обязательств представляются на согласование и утверждение в финансово-экономическую службу дороги и дорожные дирекции. В финансово-экономической службе дороги на основании проектов бюджетов движения дебиторской и кредиторской задолженности железной дороги, бюджета налогов, налоговых активов и обязательств формируются сводные бюджеты движения дебиторской и кредиторской задолженности, бюджет налогов, налоговых активов и обязательств железной дороги и представляются на согласование и утверждение в Департамент корпоративных финансов. В Департаменте корпоративных финансов на основании данных бюджетов движения дебиторской и кредиторской задолженности, налогов, налоговых активов и обязательств железных дорог и функциональных филиалов формируется проект консолидированного бюджета движения дебиторской задолженности (расчетов с покупателями и прочими дебиторами), бюджета движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и прочими кредиторами), бюджета налогов, налоговых активов и обязательств ОАО «РЖД» и представляется на согласование и утверждение в Департамент экономики, занимающийся планированием и бюджетированием в отрасли.

В конце каждого месяца, квартала, года финансовые работники структурного подразделения на основании данных бухгалтерского финансового учета формируют контрольный отчет по форме «Исполнение бюджета движения дебиторской задолженности (расчетов с покупателями и прочими дебиторами), бюджета движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и прочими кредиторами), бюджета налогов, налоговых активов и обязательств» и представляют его в финансово-экономическую службу железной дороги. В свою очередь, финансово-экономическая служба железной дороги на основании данных бухгалтерского финансового учета о дебиторской и кредиторской задолженности железной дороги в отчетном периоде (в конце каждого месяца, квартала, года) составляет отчет об исполнении бюджета дебиторской задолженности (расчетов с покупателями и прочими дебиторами), бюджета движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и прочими кредиторами), бюджета налогов, налоговых активов и обязательств на дороге (в функциональном филиале) и представляет их в Департамент корпоративных финансов. В Департаменте корпоративных финансов составляется отчет об исполнении в ОАО «РЖД» бюджета дебиторской задолженности (расчетов с покупателями и прочими дебиторами), бюджета движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и прочими кредиторами), бюджета налогов, налоговых активов и обязательств в отчетный период и представляют их в Департамент экономики, ответственный за планирование и бюджетирование.

Место бюджета налогов, налоговых активов и обязательств в системе бюджетирования ОАО «РЖД» и его взаимосвязь с другими бюджетами показаны на рис. 7.1.

Планируемые в бюджете налогов, налоговых активов и обязательств показатели используются:

- в бюджете доходов и расходов в части налога на прибыль и прочих налоговых платежей из чистой прибыли, корректировки финансового результата на величину отложенных налоговых активов и обязательств;

- прогнозном балансе в части отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, задолженности по налогам и сборам перед бюджетом и внебюджетными фондами на начало и конец периода;

- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений оборотного капитала и корректировок финансового результата;
- бюджете движения денежных средств в части выплат по налогам и сборам, выплат отчислений на социальные нужды;
- бюджете движения капитала в части суммы переоценки налоговых активов и обязательств;
- бюджете расчетов с акционерами в части налога на доходы физических лиц с дивидендов и налога на прибыль с дивидендов юридических лиц.

#### ***7.9.4. Бюджет движения кредиторской задолженности (бюджет НДС)***

Бюджет НДС предназначен для планирования и контроля расчетов по налогу на добавленную стоимость.

Сумма налога на добавленную стоимость формируется на базе данных бюджета продаж, бюджета запасов и закупок, бюджета капитальных вложений, расчетов с дебиторами и кредиторами по текущей и инвестиционной деятельности. Бюджет НДС формируется в дополнение к бюджету налогов, налоговых активов и обязательств.

Планирование налога на добавленную стоимость осуществляют исходя из остатка на начало отчетного периода не погашенного НДС к возмещению, ожидаемой величины начисления НДС в отчетный период, ожидаемой величины его возмещения в отчетный период и остатка НДС, непогашенного на конец отчетного периода. При этом показатели остатков НДС к возмещению на начало и конец отчетного периода планируются с выделением НДС к возмещению, начисленного с авансов, выданных поставщикам за приобретаемые товарно-материальные ценности в отчетном периоде, и авансов, полученных от покупателей готовой продукции, заказчиков работ и услуг в отчетном периоде. НДС к возмещению, НДС, начисленный с авансов выданных, НДС, начисленный с авансов, полученных на начало отчетного периода, планируются исходя из их ожидаемой фактической величины на конец предшествующего отчетного периода.

Показатели изменения задолженности по НДС к возмещению в данном отчетном периоде, рассчитываемой как разница НДС, начисленного в отчетном периоде, и погашенной задолженности по

НДС в отчетном периоде, определяются в соответствии с утвержденными нормативными актами, регламентирующими методику расчета НДС.

Таким образом, НДС к возмещению на конец отчетного периода рассчитывается как сумма НДС к возмещению на начало отчетного периода, НДС, начисленного с авансов, полученных на начало отчетного периода, НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям в отчетном периоде, НДС, начисленного с авансов выданных, отражаемого на конец отчетного периода, за вычетом НДС, принятого в отчетном периоде к зачету, списанного НДС, НДС, начисленного с авансов, выданных на начало отчетного периода, и НДС, начисленного с авансов, полученных в отчетном периоде, непогашенных и отражаемых на конец отчетного периода.

Планируемые в бюджете НДС показатели используются:

- в прогнозном балансе в части налога на добавленную стоимость, прочих оборотных активов и прочих краткосрочных обязательств на начало и конец периода;
- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений оборотного капитала.

В бюджете НДС отражаются показатели, планируемые в бюджете расчетов с поставщиками и прочими кредиторами в части НДС по приобретенным ценностям.

Место бюджета «НДС в системе бюджетирования ОАО «РЖД» и его взаимосвязь с другими бюджетами показаны на рис. 7.1.

## **7.10. Бюджет движения денежных средств**

Для обобщения информации о движении денежных средств, планирования и контроля остатков денежных средств в кассе и на счетах в банках, оценки поступлений и выплат, перечислений денежных средств, а также внутрихозяйственных расчетов в ОАО «РЖД» разрабатывается бюджет движения денежных средств.

В бюджете (табл. 7.13) выделяются два блока: движения денежных средств и внутрихозяйственных расчетов.

В блоке движения денежных средств статьи бюджета сгруппированы по видам деятельности: текущей, инвестиционной и прочей.

Бюджет движения денежных средств отражает поступления и выплаты денежных средств и их эквивалентов за бюджетный период по операционной, инвестиционной и прочей деятельности ОАО «РЖД».

Таблица 7.13

## Сводный бюджет движения денежных средств

Доход	Расход
1	2
ОСТАТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА НАЧАЛО ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА	
<i>Поток по текущей деятельности</i>	
<b>Поступления по текущей деятельности</b>	<b>Выплаты по текущей деятельности</b>
Поступление выручки	в том числе выплаты по оплате труда по прочим видам деятельности
по железнодорожным перевозкам	выплаты отчислений на социальные нужды по прочим видам деятельности
по прочим видам деятельности	выплаты поставщикам материалов по прочим видам деятельности
Поступления по прочим денежным доходам от операционной деятельности	выплаты поставщикам электроэнергии по прочим видам деятельности
	выплаты поставщикам прочих материальных ресурсов по прочим видам деятельности
	текущие налоги и сборы
	прочие выплаты по операционной деятельности
<i>Поток по инвестиционной деятельности</i>	
<b>Поступления по инвестиционной деятельности</b>	<b>Выплаты по инвестиционной деятельности</b>
по долгосрочным финансовым вложениям	инвестиции в нефинансовые активы
от реализации внеоборотных активов	долгосрочные финансовые вложения
Другие поступления	выплаты по операциям, связанным с выбытием внеоборотных активов
	прочие инвестиционные выплаты
<i>Поток по прочей деятельности</i>	
<b>Поступления по прочей деятельности</b>	<b>Выплаты по прочей деятельности</b>
от эмиссии акций	погашение кредитов изаймов

1	2
кредитов и займов	направлено на депозиты, векселя и др. финансовые инструменты
средств от реализации векселей и др. финансовых инструментов	выкуп акций у акционеров
от возврата краткосрочных финансовых вложений	выплата дивидендов
по целевому финансированию	другие выплаты
другие поступления	
<b>СВОБОДНЫЙ ДЕНЕЖНЫЙ ПОТОК</b>	
<i>Изменение ликвидности за период</i>	
<b>ОСТАТОК СРЕДСТВ НА КОНЕЦ ПЕРИОДА</b>	

В разделе «Поток по текущей деятельности» планируются все поступления и выплаты денежных средств по операционной деятельности, т.е. по всем видам деятельности за исключением связанных с инвестиционной и финансовой деятельностью, которые находят отражение в предназначенных для этого разделах «Поток по инвестиционной деятельности» и «Поток по прочей деятельности».

В разделе «Поток по текущей деятельности» в его доходной части «Поступления по текущей деятельности» планируется поступление денежных средств от клиентов по перевозкам, по прочим продажам и прочие поступления на основании данных о погашении дебиторской задолженности по текущей деятельности и получении авансов от покупателей и заказчиков на осуществление текущей деятельности из бюджета движения дебиторской задолженности (расчетов с покупателями и прочими дебиторами). В расходной части раздела «Поток по текущей деятельности» планируются «Выплаты по текущей деятельности», т.е. расходование денежных средств на погашение кредиторской задолженности перед поставщиками сырья, материалов, электроэнергии, подрядчиками — исполнителями работ и персоналом по оплате труда, перед внебюджетными фондами по отчислениям на социальные нужды, по налогам перед бюджетами федерального и регионального уровней, по уплате пени и штрафов, погашению реструктуризированной задолженности и процентов по кредитам и займам на основании данных бюджета движения креди-

торской задолженности блока «Расчеты с поставщиками и покупателями» по текущей деятельности» (см. табл. 7.13).

В разделе «Поток по инвестиционной деятельности» бюджета движения денежных средств отражаются расчеты с поставщиками материалов и оборудования, используемых при осуществлении инвестиционных проектов и работ, с подрядчиками-исполнителями инвестиционных работ, а также иные расчеты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями. Блок по инвестиционной деятельности формируется на основании данных бюджета движения кредиторской задолженности блока «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по инвестициям».

В разделе «Поток по прочей деятельности» бюджета движения денежных средств планируются суммы по привлечению внешнего финансирования и их погашение. В доходной части бюджета планируют поступления денежных средств по кредитам и займам на основании данных бюджета кредитов и займов и прочие поступления. В расходной части бюджета показывают погашение задолженности по кредитам и займам по данным бюджета кредитов и займов и прочие выплаты (см. табл. 7.13).

В заключение в блоке «Движение денежных средств» планируется итоговая сумма поступлений денежных средств и их выплаты за отчетный период и на основании данных об остатках денежных средств на начало отчетного периода планируются остатки денежных средств на конец отчетного периода.

Суммы, отраженные в статьях бюджета движения денежных средств, являются контрольными при планировании и последующем контроле движения денежных средств в процессе выполнения хозяйственной деятельности подразделениями железнодорожного транспорта.

Бюджеты движения денежных средств разрабатываются во всех подразделениях ОАО «РЖД». На уровне структурных подразделений бюджеты формируются на основании проектов бюджетов продаж, затрат, запасов и закупок, плана движения основных средств и их амортизации и проч. Разработанные бюджеты представляются на согласование и утверждение в финансово-экономическую службу железной дороги. В финансовой службе железной дороги на основании проектов бюджетов продаж, затрат, запасов и закупок, плана расходов по налогам и сборам, инвестиций, графика поступ-

ления и выплат денежных средств железной дороги формируется бюджет движения денежных средств железной дороги и представляется на согласование и утверждение в Департамент корпоративных финансов. В Департаменте корпоративных финансов, Департаменте экономики, в Бухгалтерской службе, Департаменте инвестиционной деятельности, Росжелдорснабе бюджеты движения денежных средств железных дорог и функциональных филиалов изучаются, согласовываются и на их основе формируется проект консолидированного бюджета движения денежных средств ОАО «РЖД», который представляется на утверждение в Департамент экономики ОАО «РЖД».

В конце каждого месяца, квартала, года структурные подразделения на основании данных бухгалтерского финансового и управленческого учетов о поступлении и выплате денежных средств разрабатывают контрольные отчеты об исполнении бюджетов движения денежных средств и представляют их в финансово-экономическую службу железной дороги. В финансово-экономической службе железной дороги на основании данных бухгалтерского финансового и управленческого учета разрабатывается контрольный отчет об исполнении бюджета движения денежных средств железной дороги и представляется в Департамент корпоративных финансов и Департамент экономики, ответственный за планирование и бюджетирование в ОАО «РЖД».

Планируемые в бюджете движения денежных средств показатели используются:

- в бюджете денежных средств в части остатка денежных средств на конец периода;
- прогнозном балансе в части денежных средств на сумму остатка на начало и конец периода посредством ссылки через бюджет денежных средств;
- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части остатка денежных средств на начало периода.

В бюджете движения денежных средств отражаются показатели, планируемые в следующих бюджетах: расчетов с покупателями и прочими дебиторами; расчетов с поставщиками и прочими кредиторами; налогов, налоговых активов и обязательств; расчетов с персоналом; финансовых вложений; кредитов и займов; НДС; целевого финансирования; доходов будущих периодов; расчетов с акционерами; резервов предстоящих расходов.

Схема взаимосвязи бюджета движения денежных средств с другими бюджетами и его место в системе бюджетирования ОАО «РЖД» показана на рис. 7.1.

В развитие к бюджету движения денежных средств формируется бюджет денежных средств, предназначенный для планирования и контроля сумм приобретения и выбытия денежных документов, а также курсовых разниц от покупки и продажи валюты.

Планирование денежных средств осуществляются исходя из остатка денежных средств (и эквивалентов в форме денежных документов и курсовых разниц) на начало отчетного периода, начисления денежных средств (и эквивалентов), выбытия денежных средств (и эквивалентов) и остатка денежных средств (и их эквивалентов) на конец отчетного периода. При этом денежные средства (и эквиваленты) в рублях на начало отчетного периода планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода.

Приобретение и списание денежных документов планируется в соответствии с плановыми данными о приобретении и реализации путевок, проездных билетов и иных денежных документов в отчетном периоде. Курсовые разницы от продажи валюты планируются на основании остатков планируемой валютной структуры денежных средств и прогноза динамики курсов валют в отчетном периоде.

Денежные средства (и эквиваленты) в рублях на конец отчетного периода рассчитываются как сумма денежных средств (и эквивалентов) на начало отчетного периода и поступлений и выплат по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, а также курсовых разниц от продажи валюты в отчетном периоде.

Планируемые в бюджете денежных средств показатели используются:

- в бюджете доходов и расходов в части положительных и отрицательных курсовых разниц;
- прогнозном балансе в части остатков денежных средств на начало и конец периода;
- бюджете движения денежных средств в части остатка денежных средств на начало периода, изменения ликвидности за период на величину курсовых разниц.

В развитие к бюджету денежных средств также формируется бюджет целевого финансирования, предназначенный для плани-

рования и контроля полученного целевого финансирования и его использования.

Формирование бюджета целевого финансирования осуществляется исходя из остатка средств целевого финансирования на начало отчетного периода, поступления новых средств целевого финансирования, на величину которых увеличивают остаток на начало отчетного периода, сумм использованных средств целевого финансирования в отчетном периоде, на величину которых уменьшают остаток на начало отчетного периода. В результате получают остаток средств целевого финансирования, не использованных на конец отчетного периода.

Средства целевого финансирования на начало отчетного периода планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода.

Изменение остатка средств целевого финансирования планируется в соответствии с плановыми данными по привлечению целевого финансирования и расходами, на покрытие которых было получено данное финансирование.

В результате наличие средств целевого финансирования на конец отчетного периода рассчитывают как сумму средств целевого финансирования на начало отчетного периода и изменения остатка средств целевого финансирования в отчетный период.

Планируемые в бюджете целевого финансирования показатели используются:

- в прогнозном балансе в части средств целевого финансирования на начало и конец периода;
- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений по прочей (финансовой) деятельности;
- бюджете движения денежных средств в части прочих поступлений по финансовой деятельности.

### **7.11. Бюджет движения денежных средств косвенным методом**

Для оценки влияния изменений рабочего капитала, внеоборотных активов, долгосрочных обязательств и собственного капитала на остатки денежных средств и их эквивалентов в ОАО «РЖД» разрабатывается бюджет движения денежных средств косвенным методом.

Бюджет движения денежных средств косвенным методом предназначен для оценки влияния результатов каждого вида деятельности: текущей, инвестиционной, прочей на величину денежных потоков по каждому из них и совокупного денежного потока.

Бюджет движения денежных средств косвенным методом отражает взаимосвязь между финансовым результатом за период и изменением оборотного капитала, прочих активов и пассивов, кроме денежных средств.

Построение бюджета (табл. 7.14) основывается на соблюдении баланса чистой прибыли, увеличенной на величину денежных потоков по текущей деятельности, инвестиционной и прочей деятельности, и остатка денежных средств на конец отчетного периода. При этом величина денежных потоков по каждому виду деятельности рассчитывается как изменение остатков активов и обязательств в денежной форме в результате выполнения операций по данному виду деятельности. Так, по текущей деятельности поток денежных средств от основной деятельности рассчитывают как изменение текущих активов (запасов, НДС по приобретенным ценностям, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложений), текущих обязательств (кредиторской задолженности, доходов будущих периодов), долгосрочных обязательств.

Таблица 7.14

**Бюджет движения денежных средств (косвенным методом)**

Статья бюджета	Статья бюджета
1	2
	<b>1. Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (п. 7)</b>
	<b>2. Корректировка финансового результата</b>
	резервы предстоящих расходов (+)
	отложенные налоговые активы (–)
	отложенные налоговые обязательства (+)
	<b>3. Денежные средства от основной деятельности до изменения оборотного капитала</b>
<i>Изменение текущих активов</i>	<i>Изменение текущих обязательств</i>
запасов	кредиторская задолженность
НДС	доходы будущих периодов

1	2
дебиторской задолженности	прочие краткосрочные обязательства
краткосрочных финансовых вложений	Изменение долгосрочных обязательств (+)
	<b>4. Денежный поток по текущей деятельности</b> (п. 1+2+3)
<i>Изменения по инвестиционной деятельности</i>	<i>Изменения по прочей деятельности</i>
нематериальные активы	долгосрочные кредиты и займы
основные средства	краткосрочные кредиты и займы
расходы по НИОКР	уставный капитал
незавершенное строительство	собственные акции, выкупленные у акционеров
доходные вложения в материальные ценности	добавочный капитал
долгосрочные финансовые вложения	резервный капитал
<b>5. Денежный поток по инвестиционной деятельности</b>	нераспределенная прибыль
	задолженности перед участниками (учредителями)
	<b>6. Денежный поток по прочей деятельности</b>
	<b>7. Свободный денежный поток (5+6)</b>
	<b>Совокупный денежный поток (п. 4+5+6)</b>
	<b>Денежные средства на конец периода</b>

По инвестиционной деятельности — это разница нематериальных активов, основных средств, НИОКР, доходных вложений в материальные ценности, долгосрочных финансовых вложений на начало и конец отчетного периода.

По прочей деятельности — это разница на начало и конец отчетного периода долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов, величины уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли и т. п.

Таким образом, в бюджете движения денежных средств косвенным методом отражаются суммы изменения за период остатков по активам и обязательствам, планируемые в следующих бюджетах:

– затрат;

- капитальных вложений;
- запасов и закупок;
- основных средств, нематериальных активов и доходных вложений;
- расчетов с покупателями и прочими дебиторами;
- расчетов с поставщиками и прочими кредиторами;
- налогов, налоговых активов и обязательств;
- расходов будущих периодов;
- расчетов с персоналом;
- финансовых вложений;
- кредитов и займов;
- НДС;
- целевого финансирования;
- доходов будущих периодов;
- расчетов с акционерами;
- резервов предстоящих расходов;
- доходов и расходов;
- денежных средств.

## **7.12. Прогнозный баланс**

Для обобщения информации об активах, какими располагают ОАО «РЖД» и его подразделения, об их обязательствах на конец отчетного периода и характеристики динамики активов и обязательств ОАО «РЖД» по сравнению с предшествующим периодом и планом разрабатывается прогнозный баланс. Структура прогнозного баланса соответствует структуре бухгалтерского баланса ОАО «РЖД». Кроме того, назначение бюджетного баланса состоит в контроле целостности бюджетной модели.

Прогнозный баланс предназначен для планирования и контроля ресурсов (активов ОАО «РЖД»), источников их возникновения (собственного капитала и обязательств), а также управления финансовым состоянием (ликвидностью и финансовой устойчивостью) ОАО «РЖД».

Показатели прогнозного баланса планируются по следующим разделам: внеоборотные активы, оборотные активы, капитал и резервы, долгосрочные обязательства, краткосрочные обязательства.

Прогнозные балансы разрабатываются на уровне дорог, функциональных филиалов и ОАО «РЖД». Прогнозный баланс формируется в финансовой службе дороги на основании проектов бюджетов продаж, затрат и закупок, плана движения основных средств и амортизационных отчислений, бюджета доходов и расходов, бюджета движения денежных средств, бюджета инвестиций железной дороги и представляется на согласование и утверждение в Бухгалтерскую службу ОАО «РЖД».

Департамент корпоративных финансов и Бухгалтерская служба ОАО «РЖД» на основании прогнозных балансов железных дорог и функциональных филиалов формируют консолидированный прогнозный баланс ОАО «РЖД» и представляют его на согласование и утверждение в Департамент экономики, ответственный за планирование и бюджетирование. Показатели прогнозного баланса планируются по следующим разделам: внеоборотные активы, оборотные активы, капитал и резервы, долгосрочные обязательства, краткосрочные обязательства.

В прогнозном балансе отражаются остатки по активам и обязательствам, планируемые в бюджетах: затрат; капитальных вложений; запасов и закупок; основных средств; нематериальных активов и доходных вложений; расчетов с покупателями и прочими дебиторами; расчетов с поставщиками и прочими кредиторами; налогов, налоговых активов и обязательств; денежных средств; расчетов с персоналом; финансовых вложений; кредитов и займов; НДС; целевого финансирования; доходов будущих периодов; расчетов с акционерами; резервов предстоящих расходов; движения капитала.

В расходной части прогнозного баланса в разделе «Внеоборотные активы» планируются затраты на НИОКР, основные средства, незавершенное строительство, долгосрочные финансовые вложения и прочие внеоборотные активы.

При этом основные средства на конец отчетного периода планируют исходя из их ожидаемой величины на начало отчетного периода, уменьшенной на ожидаемую величину начисленной амортизации на начало отчетного периода (по данным бюджета затрат). Ее увеличивают на стоимость введенных в отчетный период основных средств (по данным бюджета капитальных вложений), стоимость основных средств, принятых в отчетный период к учету в

результате инвентаризации как неучтенные объекты (по данным бюджета доходов и расходов) и уменьшают на сумму расходов по продаже основных средств (по данным бюджета доходов и расходов) и начисленной амортизации основных средств за отчетный период (по данным бюджета затрат).

Незавершенное строительство на начало и конец отчетного периода планируют по данным бюджета капитальных вложений, в том числе расчеты по авансам, выданным под инвестиции, планируют по данным бюджетов движения дебиторской и кредиторской задолженности.

Затраты на долгосрочные финансовые вложения планируют исходя из их ожидаемой величины на начало отчетного периода, которую увеличивают на сумму долгосрочных финансовых вложений отчетного периода (по данным бюджета движения денежных средств раздела «Поток финансовой деятельности»), уменьшенную на сумму расходов, связанных с реализацией долгосрочных финансовых вложений (по данным бюджета доходов и расходов).

В разделе «Оборотные активы» прогнозного баланса планируются:

- затраты на материально-производственные запасы (сырье и материалы, затраты в незавершенное производство, готовая продукция и товары для перепродажи, расходы будущих периодов, в том числе на неисключительные права на программное обеспечение и прочие запасы и затраты);

- начисленные суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;

- суммы дебиторской задолженности;

- затраты на краткосрочные финансовые вложения;

- денежные средства;

- прочие оборотные активы, в частности, начисленные суммы по внутрихозяйственным расчетам и недостачи и потери от порчи ценностей.

При этом производственные запасы материалов планируются по данным бюджета запасов и закупок, незавершенное производство и готовая продукция — по данным бюджета затрат, начисленные суммы НДС — по данным вспомогательной таблицы для расчета НДС к бюджету НДС, бюджета движения дебиторской и кредиторской задолженности об изменении НДС по приобретенным ценно-

стям. Краткосрочные финансовые вложения, денежные средства и прочие оборотные активы планируются по данным бюджета движения денежных средств.

В доходной части прогнозного баланса дорог планируют источники затрат на хозяйственную деятельность, спланированных в расходной части прогнозного баланса. Это долгосрочные и краткосрочные обязательства, т.е. долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы, прочие долгосрочные и краткосрочные обязательства, а также реструктуризированная задолженность перед бюджетом по налогам и сборам и внебюджетными фондами (долгосрочные обязательства), кредиторская задолженность и доходы будущих периодов (краткосрочные обязательства). Долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы планируются по данным бюджетов кредитов и займов. Остальные вышеназванные статьи источников средств прогнозного баланса получают по данным бюджета движения дебиторской и кредиторской задолженности.

В заключительной строке справочно показывают разницу между доходами (пассивами) и расходами (активами) прогнозного баланса, которая определяется как разница Актива и Капитала и Резервов, Долгосрочных и Краткосрочных обязательств.

В конце каждого месяца, квартала, года на основании данных бухгалтерского и управленческого учетов об объемах продаж, затратах, освоенных капитальных вложениях (оборотной сальдовой ведомости или баланса) финансово-экономическая служба бухгалтерского и налогового учета дороги разрабатывает контрольный отчет об исполнении прогнозного баланса железной дороги и представляет его в Бухгалтерскую службу ОАО «РЖД» и Департамент экономики ОАО «РЖД» (табл. 7.15)

Таблица 7.15

**Сводный прогнозный баланс железной дороги**

Расходы	Доходы
1	2
<i>Раздел I. Внеоборотные активы</i>	<i>Раздел III. Капитал и резервы</i>
Нематериальные активы	Уставный капитал Собственные акции, выкупленные у акционеров

1	2
Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	Добавочный капитал Дооценка основных средств
Основные средства	Резервный капитал
Незавершенное строительство, в том числе расчеты по авансам выданным объектам недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)  Средства целевого финансирования
Доходные вложения в материальные ценности	Итого по разделу III
Отложенные налоговые активы	<i>Раздел IV. Долгосрочные обязательства</i>
Прочие внеоборотные активы	Долгосрочные кредиты и займы
Итого по разделу I	Реструктуризированная задолженность перед бюджетом по налогам и сборам
<i>Раздел II. Оборотные активы</i>	Реструктуризированная задолженность перед бюджетом по налогам и сборам
Запасы	перед внебюджетными фондами
сырье и материалы	Прочие долгосрочные обязательства
затраты в незавершенное производство	Итого по разделу IV
готовая продукция и товары для перепродажи	<i>Раздел V. Краткосрочные обязательства</i>
расходы будущих периодов	Краткосрочные кредиты и займы
прочие запасы и затраты	Кредиторская задолженность
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате долгов
Дебиторская задолженность	Доходы будущих периодов
Краткосрочные финансовые вложения	Прочие краткосрочные обязательства
Денежные средства	Резервы предстоящих расходов
Прочие оборотные активы внутрихозяйственные расчеты недостачи и потери от порчи ценностей	Прочие краткосрочные обязательства
Итого по разделу II	Итого по разделу V
Итого актив	Итого пассив
	<i>Справочно: разница между разделами актива и пассива</i>

### 7.13. Бюджет движения капитала

Бюджет движения капитала предназначен для планирования и контроля остатков и движения и остатков капитала компаний ОАО «РЖД».

Бюджет движения капитала характеризует изменение уставного, добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли/убытка компании на бюджетный период. Целью формирования бюджета движения капитала является планирование и анализ изменения капитала с учетом эмиссий акций, реорганизации, изменения номинальной стоимости акций, выплаты дивидендов, изменений в учетной политике, переоценки стоимости активов и т.п.

При формировании бюджета исходят из остатков капитала на начало отчетного периода, его изменения за отчетный период и получают остаток капитала на конец отчетного периода (табл. 7.16).

Таблица 7.16

Бюджет движения капитала ОАО «РЖД»

Статьи бюджета	Остаток на			
	31.12 <i>i.</i> - 2 года	1.01 <i>i.</i> - 1 года	31.12 <i>i.</i> - 1 года	01.01 <i>i.</i> года
1	2	3	4	5
Уставный капитал	+	+	+стр. 6	+
Собственные акции, выкупленные у акционеров	+	+	+стр. 7	
Добавочный капитал	+	+стр. 1	+стр. 8	+
Резервный капитал	+	+	+стр. 5	+
Нераспределенная прибыль	+	+стр. 2	+стр. (5), 3 (4), 9	+
1. <i>Результат от переоценки объектов основных средств</i>		+	+	
2. <i>Результат от переоценки отложенных налоговых активов и обязательств</i>		+	+	
3. <i>Чистая прибыль</i>			+	
4. <i>Дивиденды</i>			—	

1	2	3	4	5
5. Отчисления в резервный фонд			–	
6. Увеличение / уменьшение величины капитала за счет:			+	
дополнительного выпуска акций				
увеличения номинальной стоимости акций				
реорганизации юридического лица				
7. Выкуп/списание собственных акций			+	
8. Прочие источники формирования и использования добавочного капитала				
9. Прочие источники формирования и использования нераспределенной прибыли			+	

Планируемые в бюджете движения капитала показатели используются:

- в бюджете расчетов с акционерами в части начисления задолженности акционеров по вкладу в уставный капитал;
- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений по прочей (финансовой) деятельности;
- прогнозном балансе в части уставного капитала, собственных акций, выкупленных у акционеров, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли на сумму остатков на начало и конец отчетного периода.

В бюджете движения капитала отражаются показатели, планируемые: в бюджете доходов и расходов в части чистой прибыли и дивидендов, начисленных к выплате акционерам, и бюджете налогов, налоговых активов и обязательств в части результатов от переоценки отложенных налоговых активов и обязательств.

В развитие к бюджету движения капитала разрабатывается бюджет расчетов с акционерами, предназначенный для планирования и контроля расчетов с акционерами ОАО «РЖД» и остатков задолженности акционеров Обществу по оплате акций, задолженности Общества перед акционерами по выплате доходов по вы-

купленным акциям, а также удержанных налогов с доходов в виде дивидендов.

Планирование расчетов с акционерами осуществляется исходя из остатка задолженности по расчетам с акционерами ОАО «РЖД» на начало отчетного периода, суммы начисления и прочее поступление задолженности перед акционерами в отчетный период, суммы погашения и прочее списание задолженности перед акционерами и остатка задолженности перед акционерами на конец отчетного периода. При этом задолженность по расчетам с акционерами на начало отчетного периода планируется в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода. Задолженность по расчетам с акционерами на конец отчетного периода рассчитывается как сумма задолженности по расчетам с акционерами на начало отчетного периода и суммы начисления и прочего поступления задолженности перед акционерами, уменьшенной на суммы погашения и прочего списания задолженности в отчетном периоде.

Бюджет расчетов с акционерами связан с бюджетами ОАО «РЖД», что можно увидеть на рис. 7.1. В частности, планируемые в бюджете расчетов с акционерами показатели используются:

- в прогнозном балансе в части задолженности перед участниками (учредителями) по выплате долгов на сумму остатков на начало и конец отчетного периода;
- бюджете движения денежных средств косвенным методом в части изменений по прочей (финансовой) деятельности;
- бюджете движения денежных средств в части поступлений от эмиссии акций, выплаты дивидендов.

В бюджете расчетов с акционерами отражаются показатели, планируемые:

- в бюджете доходов и расходов в части дивидендов к выплате;
- бюджете движения капитала в части увеличения или уменьшения величины капитала путем начисления задолженности акционеров по вкладам в уставный капитал;
- бюджете налогов, налоговых активов и обязательств в части налога на прибыль с дивидендов юридических лиц и налога на доходы физических лиц с дивидендов.

---

## 8. ФОРМИРОВАНИЕ ВНУТРЕННЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОАО «РЖД»

На основании данных управленческого учета в результате их обработки составляется внутренняя отчетность. Внутренняя отчетность — это система взаимосвязанных показателей о результатах хозяйственной деятельности подразделений организации за определенный промежуток времени — отчетный период. Это может быть месяц, квартал, полгода, год.

Объектами формирования внутренней отчетности выступают центры финансовой ответственности — подразделения, руководители которых отвечают за показатели вверенных им участков. Показатели, используемые в оценке деятельности подразделений и организации в целом, можно разделить на показатели финансового и нефинансового характера. К показателям финансового характера относятся доходы, расходы, себестоимость единицы продукции, работ и услуг, прибыль, экономическая добавленная стоимость, рассчитываемая как прибыль за минусом всех обязательств, рентабельность, рассчитываемая как отношение прибыли к себестоимости. К показателям нефинансового характера относятся качество продукции, производительность труда, фондоотдача, время оборота товарно-материальных ценностей и проч. Финансовые показатели позволяют оценить результаты деятельности подразделений и организации в целом. Нефинансовые показатели позволяют осуществлять контроль за производством и планировать хозяйственную деятельность организации на будущее.

В ОАО «РЖД» система внутрифирменной управленческой отчетности о расходах по видам деятельности ОАО «РЖД» является частью системы управленческого учета доходов, расходов и финансовых результатов ОАО «РЖД». В систему внутрифирменной управленческой отчетности входит два вида отчетных форм:

— форма 7-у-предприятие. Внутрифирменная управленческая отчетность;

– форма 7-у-отчетная. Внутрифирменная управленческая отчетность.

Форма 7-у-предприятие — это управленческий отчет о затратах структурных подразделений, филиалов и ОАО «РЖД» (его управлений и департаментов) на основное и вспомогательное производства, о расходах по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат и статей затрат Единого классификатора расходов Номенклатуры доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД», а также Классификатора статей управленческого учета затрат ОАО «РЖД», сгруппированных по видам расходов, отраслевым хозяйствам (локомотивное, вагонное и т.п.), укрупненным видам работ, видам эксплуатации, видам деятельности.

Форма 7-у-отчетная — это управленческий отчет о затратах ОАО «РЖД» в целом на основное и вспомогательное производства, полной себестоимости проданных товаров, работ и услуг в разрезе элементов затрат и статей затрат Единого классификатора расходов Номенклатуры доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД», Классификатора статей управленческого учета затрат ОАО «РЖД», сгруппированных по видам расходов, отраслевым хозяйствам (локомотивное, вагонное и т.п.), укрупненным видам работ, видам эксплуатации, видам деятельности.

Распределение расходов ОАО «РЖД» и калькулирование полной фактической себестоимости по каждому из десяти видов деятельности и продукции транспорта в целом — себестоимости т·км, пкм и себестоимости т·км приведенного — производится в несколько этапов в процессе составления и консолидации форм управленческой отчетности 7-у-предприятие и 7-у-отчетная.

На первом этапе заполняется форма 7-у-предприятие для всех подразделений ОАО «РЖД», а также для ОАО «РЖД» собственно. На данном этапе получают детализацию данных о расходах подразделений:

- по статьям расходов;
- элементам затрат;
- видам расходов (операциям);
- наименованиям подразделений (код);
- признаку территории.

На этом этапе по возможности производят распределение каждой статьи общепроизводственных, общехозяйственных расходов

(без расходов на содержание аппарата управления), расходов на содержание аппарата управления структурных подразделений между статьями-функциями.

На втором этапе заполняются формы 7-у-предприятие — свод дирекций, территориальных филиалов (железных дорог). Для этого собираются заполненные формы всех структурных подразделений дирекции, территориального филиала — железной дороги. Затем производится консолидация данных форм 7-у структурных подразделений в форму 7-у дирекции, территориального филиала. Одновременно производится распределение накладных расходов, обеспечивающих управление производственным процессом в территориальном филиале.

На третьем этапе осуществляется формирование отчетов 7-у-предприятие — свод территориального филиала и региональных дирекций вертикально-интегрированных функциональных филиалов.

На последнем этапе производится консолидация всех данных в единую форму — 7-у-предприятие — свод ОАО «РЖД» и последующее распределение расходов всех структурных подразделений по видам деятельности по форме «7-у-предприятие — свод ОАО «РЖД».

В процессе составления форм 7-у-предприятие принимают участие два подразделения. Непосредственно в структурных подразделениях на местах возникновения затрат работник группы обслуживания общего центра обслуживания ОЦО-Регион производит ввод данных по первичным документам (требованиям на отпуск материалов, лимитно-заборным картам, нарядам на оплату труда) с указанием статей затрат прямых специфических и накладных расходов в автоматическую систему обработки информации, где в автоматическом режиме производится распределение накладных расходов по статьям-функциям. Затем заполненная форма 7-у-предприятие передается на согласование в планово-экономический отдел структурного подразделения. После проверки правильности отнесения затрат в соответствии с Номенклатурой расходов на соответствующие виды деятельности, правильности распределения накладных расходов отчетность в электронном виде передается на уровень дирекции территориального или функционального филиала. На уровне дирекции филиала ОЦОР консолидирует формы предприятий в форму 7-у-предприятие — свод дирекции территориального филиала. Она передается в планово-экономический отдел дирекции для

проверки. На уровне территориальных филиалов ОЦОР консолидирует формы 7-у-предприятие — свод по всем дорогам и передает на уровень ОАО «РЖД». Формирование отчетов 7-у-предприятие и 7-у-отчетная для ОАО «РЖД» в целом, а также распределение накладных расходов по видам деятельности осуществляет Управление по управленческому учету и отчетности ОАО «РЖД». Далее форма отчетности «7-у-отчетная ОАО «РЖД» передается в Департамент экономики, Департамент корпоративных финансов для контроля и согласования в части правильности распределения затрат по видам деятельности в соответствии с Номенклатурой доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД». Также форма «7-у-отчетная ОАО «РЖД» передается в Департамент бухгалтерского учета для проверки ее соответствия данным бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Изменения во внутреннюю управленческую отчетность могут вноситься до закрытия отчетного периода в следующих случаях:

- изменения методологии раздельного учета расходов по видам деятельности;
- изменение организационной структуры ОАО «РЖД»;
- необходимость доработки отчетности для обеспечения управленческой информацией в требуемых разрезах.

---

## Рекомендуемая литература

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
2. Реформа бухгалтерского учета. — М.: Ось-89, 2000.
3. Бухгалтерский учет: учебник / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков и др.; под ред. П.С. Безруких. — М.: Бухгалтерский учет, 1996.
4. Бухгалтерский финансовый учет на железнодорожном транспорте: учебник / А.П. Красов, А.А. Вовк и др. — М.: ГОУ «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», 2008.
5. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет. — М.: ОМЕГА, 2008.
6. *Вахрушева О.Б.* Управленческий учет: курс лекций. — М.: Эксмо, 2010.
7. *Данилова Н.Ф.* Управленческий учет: курс лекций. — М.: Издательство «Экзамен», 2008.
8. *Друри К.* Управленческий и производственный учет. — М.: ЮНИТИ, 2002.
9. *Жебрак М.Х.* Курс промышленного учета. — М.: Госстатиздат, 1955.
10. *Ивашкевич В.Б.* Управленческий учет. Сборник задач и примеров. — М.: Финансы и статистика, 2001.
11. *Карпова Т.П.* Управленческий учет. — М.: ЮНИТИ, 2002.
12. *Михальцев Е.* Издержки железнодорожной перевозки // Труды экономического бюро НКПС. Вып. 5. — М.: Транспорт НКПС, 1927.
13. *Николаева О.Е., Шишкова Т.В.* Управленческий учет. — М.: УРСС, 1997.
14. *Николаева С.А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». — М.: Финансы и статистика, 1993.

15. *Николаева С.А.* Комментарий изменений в плане счетов: основные хозяйственные операции. — М.: Аналитик-Пресс, 2001.
16. *Николаева О.Е., Шишкова Т.В.* Классический управленческий учет. — М.: Издательство «ЛКИ», 2010.
17. *Палий В.Ф.* Комментарии к новому плану счетов бухгалтерского учета. — М.: ЛИНФ, 2002.
18. Управленческий учет / Под. ред. А.Д. Шеремета. — М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.
19. *Хонгрэн Ч.Т., Форстер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 1995.
20. *Шнейдман Л.З.* Рекомендации по переходу на новый план счетов. — М.: Бухгалтерский учет, 2000.
21. *Этони Р., Рис Дж.* Учет: ситуации и примеры. — М.: Финансы и статистика, 1993.
22. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета ОАО «РЖД» (с изменениями и дополнениями). — М.: ОАО «РЖД», 2006 .
23. Инструкция по ведению управленческого учета с применением 32-х счетов. — М.: ОАО «РЖД», 2011.
24. Методика формирования плановых данных холдинга «Российские железные дороги». — М.: ОАО «РЖД», 2011.
25. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 № 43.
26. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 № 43.
27. Порядок ведения раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ открытого акционерного общества «Российские железные дороги». — М.: ОАО «РЖД», 2006.
28. Регламент ведения раздельного учета расходов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ ОАО «РЖД». — М.: ОАО «РЖД», 2011.
29. Рекомендации по ведению бухгалтерского учета в ОАО «РЖД». — М.: ОАО «РЖД», 2006.

---

---

## Оглавление

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА .....	3
1.1. Система управления и место бухгалтерского учета в этой системе .....	3
1.2. Предпосылки возникновения и задачи бухгалтерского управленческого учета .....	7
1.3. Предмет бухгалтерского управленческого учета и объекты его изучения .....	20
1.4. Принципы и требования управленческого учета .....	22
2. ЗАТРАТЫ КАК ОБЪЕКТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА .....	26
2.1. Понятие затрат, расходов и издержек .....	26
2.2. Классификация затрат как основа управленческого учета .....	29
2.2.1. Сущность классификации затрат и ее назначение .....	29
2.2.2. Классификация затрат для целей анализа имущественного и финансового состояния организации и эффективности ее деятельности .....	33
2.2.3. Классификация затрат для целей планирования и принятия управленческих решений .....	49
2.2.4. Классификация затрат для целей их контроля и регулирования .....	61
2.2.5. Классификация расходов и доходов для целей управленческого учета на железнодорожном транспорте .....	63
3. СИСТЕМЫ (МОДЕЛИ) ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА СЧЕТАХ .....	92
3.1. Модели учета затрат на счетах в бухгалтерском управленческом учете .....	92
3.2. Отражение операций по учету затрат в подсистемах финансового и управленческого учета в ОАО «РЖД» .....	106
4. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ .....	113
4.1. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг .....	114
4.2. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг .....	118

4.3. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг .....	120
4.4. Учет незавершенного производства .....	128
4.5. Метод учета затрат по функциям (ABC-метод) .....	140
<b>5. СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ .....</b>	<b>151</b>
5.1. Системы учета затрат для целей планирования и принятия управленческих решений .....	155
5.2. Системы учета затрат для целей их контроля и регулирования .....	171
<b>6. СИСТЕМА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И ЕЕ НАЗНАЧЕНИЕ .....</b>	<b>177</b>
6.1. Бюджетирование как система планирования и контроля затрат .....	177
6.2. Принципы построения бюджетов .....	181
6.3. Виды бюджетов и их назначение .....	187
<b>7. СИСТЕМА БЮДЖЕТНОГО УПРАВЛЕНИЯ ОАО «РЖД» .....</b>	<b>207</b>
7.1. Организация процесса бюджетирования в ОАО «РЖД» .....	207
7.2. Бюджет продаж ОАО «РЖД» .....	225
7.3. Бюджет производства ОАО «РЖД» .....	233
7.4. Бюджет затрат ОАО «РЖД» .....	243
7.5. Бюджет капитальных вложений .....	257
7.6. Бюджет запасов и закупок ОАО «РЖД» .....	261
7.7. Бюджет доходов и расходов ОАО «РЖД» .....	270
7.8. Бюджеты финансовых инструментов .....	282
7.8.1. Бюджет финансовых вложений ОАО «РЖД» .....	282
7.8.2. Бюджет кредитов и займов ОАО «РЖД» .....	283
7.9. Бюджеты движения дебиторской и кредиторской задолженности в ОАО «РЖД» .....	286
7.9.1. Бюджет движения дебиторской задолженности (расчетов с покупателями и прочими дебиторами) .....	286
7.9.2. Бюджет движения кредиторской задолженности (расчетов с поставщиками и прочими кредиторами) .....	289
7.9.3. Бюджет движения кредиторской задолженности (бюджет налогов, налоговых активов и обязательств) .....	294
7.9.4. Бюджет движения кредиторской задолженности (бюджет НДС) .....	298
7.10. Бюджет движения денежных средств .....	299
7.11. Бюджет движения денежных средств косвенным методом .....	305
7.12. Прогнозный баланс .....	308
7.13. Бюджет движения капитала .....	313
<b>8. ФОРМИРОВАНИЕ ВНУТРЕННЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОАО «РЖД» .....</b>	<b>316</b>
Рекомендуемая литература .....	320

*Учебное издание*

Глущенко Ирина Николаевна  
Устич Дмитрий Петрович

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

*Учебное пособие*

---

Подписано в печать 22.04.2013 г.  
Формат 60×84/16. Печ. л. 20,25. Тираж 400 экз. Заказ  
ФГБОУ «Учебно-методический центр по образованию  
на железнодорожном транспорте»  
105082, Москва, ул. Бакунинская, д. 71  
Тел.: +7(495)739-00-30,  
e-mail: [info@umczdt.ru](mailto:info@umczdt.ru);  
<http://www.umczdt.ru>

---