

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики управления и природопользования

Бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой БУиС
_____ О.Н.Харченко

« ____ » _____ 2016г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

Учет, калькулирование и анализ себестоимости услуг вспомогательных
производств предприятия железнодорожного транспорта
(на примере Красноярской ДРП)

38.04.01 Экономика

38.04.01.07 Корпоративный учет и финансово-инвестиционный анализ

Научный руководитель _____ к.э.н., доцент Т.В. Кожина

Выпускник _____ С.А. Вихорева

Рецензент _____ зам.нач.О.БиЭА Т.В.Луканина

Красноярск 2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 Теоретические основы учета и калькулирования в структурных (обособленных) подразделениях.....	6
1.1 Гражданско-правовые основы организации типов структурных (обособленных) подразделений.....	6
1.2 Анализ вариантов организации бухгалтерского учета в структурных (обособленных) подразделениях.....	14
1.3 Анализ вариантов организации калькулирования в структурных (обособленных) подразделениях.....	24
2 Действующая практика учета и калькулирования себестоимости в обособленном подразделении Красноярской ДРП ОАО «РЖД».....	34
2.1 Особенности влияния технологии на организацию учета в обособленном подразделении ОАО «РЖД».....	34
2.2 Анализ действующей системы учета и калькулирования в обособленном подразделении Красноярской ДРП.....	43
2.3 Анализ затрат на производство услуг в обособленном подразделении в Красноярской ДРП.....	61
3 Совершенствование бухгалтерского учета в подразделении Красноярской ДРП ОАО «РЖД».....	71
3.1 Совершенствование подходов к организации учета и калькулирования в подразделениях ОАО «РЖД».....	71
3.2 Апробация усовершенствованной методики организации учета и калькулирования в подразделении Красноярской ДРП.....	80
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	89
СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ.....	92
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	93
ПРИЛОЖЕНИЯ от А до Ш	99-160

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. В современных условиях в экономике требуется эффективное ведение производства, в связи с чем возрастает роль учета затрат, поскольку необходимо соизмерять производственные затраты с полученными доходами, а также осуществлять поиск эффективного использования денежных средств, вкладываемых в производственную деятельность предприятия. Формирование затрат производства является ключевым и одновременно наиболее сложным элементом, оказывающим влияние на развитие производственно-хозяйственного механизма предприятия.

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет исключительно важное значение. Он позволяет выявить возможности более рационального использования производственных ресурсов, снижение затрат на производство и реализацию и обеспечение прибыли.

Особую актуальность проблема снижения себестоимости приобретает на современном этапе. Поиск резервов ее снижения помогает структурным подразделениям ОАО «РЖД», а значит, и всему Холдингу «Российские железные дороги» поддерживать свою конкурентоспособность, избежать банкротства и выжить в условиях рыночной экономики.

Целью работы является совершенствование методики учета затрат на производство и калькулирования себестоимости выполняемых работ, оказываемых услуг на предприятиях путевого хозяйства ОАО «Российские железные дороги».

Для реализации указанной цели были поставлены и решены следующие *задачи*:

- Раскрыты теоретические основы учета затрат и калькулирования себестоимости в структурных (обособленных) подразделениях;
- Проанализированы гражданско-правовые основы организации типов структурных (обособленных) подразделений;
- Выполнен анализ вариантов организации бухгалтерского учета и калькулирования в структурных (обособленных) подразделениях;
- Исследованы особенности влияния технологии на организацию учета в обособленном подразделении Красноярской ДРП ОАО «РЖД»;
- Проведен анализ действующей системы учета и калькулирования, затрат на производство услуг в Красноярской ДРП ОАО «РЖД»;
- Усовершенствованы подходы к организации учета и калькулирования в подразделениях ОАО «РЖД»;
- Предложено оптимальное распределение для учета косвенных расходов и для калькулирования себестоимости.

Объектом исследования выступил комплекс теоретико-методологических вопросов, связанных с организацией учета затрат и калькулирования себестоимости в структурных подразделениях.

Предмет - финансово-хозяйственная деятельность предприятия Красноярская дирекция по ремонту пути. Красноярская Дирекция по ремонту пути является структурным подразделением Центральной Дирекции по ремонту пути - филиала ОАО «РЖД». Предприятие осуществляет свою деятельность на основании Положения о Красноярской Дирекции по ремонту пути- структурном подразделении Центральной Дирекции по ремонту пути – филиала открытого акционерного общества «Российские железные дороги», утвержденного начальником Центральной дирекции по ремонту пути-филиала ОАО «РЖД» В.С. Блиновым 28 декабря 2007 года. Юридический адрес Красноярской ДРП: Российская Федерация, г.Красноярск, ул.Деповская, 37а. Органом, производящим координацию деятельности предприятия, является Центральная дирекция по ремонту пути- филиала ОАО «РЖД».

Красноярская ДРП имеет пять структурных подразделений (Путевые машинные станции), расположенных в пределах Красноярской железной дороги в различных регионах Красноярского края. Предприятия созданы в целях производства ремонтных работ по капитальному ремонту пути, модернизации (реконструкции) верхнего строения пути и земляного полотна.

Научная новизна работы заключается в разработке комплекса предложений методического характера, направленных на совершенствование процесса учета затрат предприятий путевого хозяйства, осуществляющих ремонтно-путевые работы:

- по организации учета затрат по местам их возникновения и объектам калькулирования;
- по методам распределения косвенных затрат и для калькулирования себестоимости выполняемых работ.

Практическая значимость работы заключается в том, что предложенные элементы усовершенствования методики учета затрат и калькулирования себестоимости апробированы на основе данных конкретного предприятия. Они помогут формированию более достоверной информации о затратах по объектам учета и более обоснованному принятию управленческих решений в области ценообразования, а так же при выполнении поставленных производственных задач.

Методы и приемы исследования. Методологической основой исследования является применение системного подхода к постановке проблемы, комплексного исследования и

изложения результатов. В процессе исследования использовались абстрактно-логический, диалектический, комплексный подходы, общенаучные методы познания, такие как анализ, обобщение, сравнение и другие. Для получения, обработки и анализа исходных материалов использовались специфические методы исследования: конкретизация, моделирование, группировка и другие.

Теоретическая база исследования основана на работах отечественных и зарубежных ученых, посвященных вопросам исследования: Вахрушина М.А., Друри К., Складенко В.К., А.П. Абрамова, Б.М. Лapidуса, Л.А. Мазо, Д.А. Мачерета, Н.Г. Смеховой, Н.П. Тершиной, А.М. Шульги, А.С. Чудова, а так же нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету. Информационная база исследования основана на данных, предоставленных предприятием: бухгалтерская отчетность, Положение о предприятии, наряд-заказы на выполнение работ, анализ счетов, акты на списание, акты выполненных работ.

По результатам научного исследования была опубликована статья: Организация производственного учета в структурных подразделениях Центральной дирекции по ремонту пути ОАО «РЖД» // Материалы XI Международной научно-практической конференции «Тенденции современной науки – 2016»: ScienceandEducationLtd (Великобритания).

Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений, списка используемых источников, приложений. Работа выполнена на 160 страницах, содержит 22 таблицы, 11 рисунков, 4 формулы, приложения от А до Ш.

Глава 1 Теоретические основы учета и калькулирования в структурных (обособленных) подразделениях

1.1 Гражданско-правовые основы организации типов структурных (обособленных) подразделений

Обособленное подразделение в гражданском законодательстве.

Исходя из норм Гражданского кодекса РФ обособленные подразделения юридического лица создаются в форме представительств и филиалов, причем они должны быть указаны в учредительных документах создавшего их лица.

Сами представительства и филиалы юридическими лицами не являются. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений, а руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности (ст. 55 ГК РФ) [21].

Там же уточняется, что:

- *представительством* является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту;
- *филиалом* является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.
- Аналогичные нормы содержатся и в статье 5 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ (далее — Закон № 7-ФЗ) [63], в соответствии с которым создавать филиалы и открывать представительства могут любые некоммерческие организации (НКО), включая государственные и муниципальные учреждения, причем:
- *представительством НКО* является обособленное подразделение, которое расположено вне места нахождения НКО, представляет интересы НКО и осуществляет их защиту;
- *филиалом НКО* является ее обособленное подразделение, расположенное вне места нахождения НКО и осуществляющее все ее функции или их часть, в том числе функции представительства.

И, конечно же, филиал и представительство НКО также не являются юридическими лицами, они наделяются имуществом создавшей их некоммерческой организации и действуют на основании утвержденного ею положения.

Имущество филиала или представительства учитывается на отдельном балансе и на балансе создавшей их некоммерческой организации. Руководители филиала и представительства назначаются некоммерческой организацией и действуют на основании доверенности, выданной некоммерческой организацией.

Филиал и представительство НКО осуществляют деятельность от имени создавшей их некоммерческой организации, и всю ответственность за деятельность своих филиала и представительства несет создавшая их некоммерческая организация.

А в пункте 3.3 статьи 32 Закона № 7-ФЗ [63] уточняется, что государственные и муниципальные учреждения (ГМУ) обязаны обеспечивать открытость и доступность положений о филиалах и представительствах ГМУ наряду с другими документами (включая учредительные документы, план финансово-хозяйственной деятельности учреждения и его годовую бухгалтерскую отчетность).

Таким образом, понятие «филиал» значительно шире, чем понятие «представительство».

Как правило, представительства осуществляют крайне ограниченный круг функций. К примеру, представительство образовательного учреждения может заниматься продвижением образовательных услуг и привлечением студентов (учащихся), включая прием документов и оформление договоров с ними, в то время как сами образовательные услуги оказываются по месту нахождения головной организации. Прямой запрет на ведение образовательной деятельности в представительствах образовательных учреждений зафиксирован в п. 7 ст. 12 Закона РФ от 10.07.1992 № 3226-1 [10]. Поэтому и в письме Минфина России от 10.01.2012 № 03-02-07/1-8 [28] напоминалось, что осуществление образовательным учреждением образовательной деятельности на территории иного субъекта РФ возможно только посредством создания на данной территории филиала.

А филиалы обычно выполняют большинство или все функции головной организации. Продолжая наш пример, отметим, что филиал вуза может заниматься не только рекламой и набором студентов, но и реализацией образовательных программ «на месте», причем в некоторых случаях филиалы проводят лишь часть обучения — скажем, студенты учатся в филиале первые два или три курса, а завершают обучение уже в головном вузе — в то время как в других случаях филиал может самостоятельно осуществлять весь цикл обучения, включая сдачу государственных экзаменов и защиту выпускных квалификационных работ непосредственно в филиале.

Обособленное подразделение в налоговом законодательстве.

К сожалению, в налоговом законодательстве понятие «обособленное подразделение» установлено гораздо шире, чем в гражданском.

Таковым с позиций Налогового кодекса РФ может быть признано и подразделение, не отвечающее указанным выше признакам филиала и представительства. К примеру, подразделение, не указанное в качестве филиала или представительства в учредительных документах головной организации. Более того, Налоговый кодекс РФ вообще не оперирует такими понятиями, как «филиал» и «представительство».

В статье 11 НК РФ [21] дается определение «обособленного подразделения организации», под которым понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места, то есть рабочие места, созданные на срок более одного месяца.

Причем тут же особо оговаривается, что признание обособленного подразделения организации таковым в целях налогообложения производится независимо:

- от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации,
- и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение.
- Значит, по сути, в контексте налогового законодательства принципиально важны лишь два момента:

1) отличается ли адрес подразделения от адреса головной организации (то есть наличествует ли территориальная обособленность от головной организации);

2) имеется ли в подразделении хотя бы одно стационарное рабочее место, созданное на срок более одного месяца.

Причем оба фактора должны действовать одновременно. Как подчеркивалось в письме Минфина России от 03.02.2012 № 03-02-07/1-30 [25], осуществление деятельности организации на территории, обособленной от места нахождения организации, без создания стационарных рабочих мест само по себе не приводит к образованию обособленного подразделения в контексте п. 2 ст. 11 НК РФ [21]. И для решения вопроса о том, следует ли в каждом конкретном случае в целях налогообложения признавать наличие обособленного подразделения или нет, необходимо учитывать фактический характер отношений между организациями-контрагентами (заказчиками и исполнителями), содержание трудового договора, заключаемого между организацией и соответствующими работниками, а также другие фактические обстоятельства осуществления организацией деятельности вне места своего нахождения.

То же понятие обособленного подразделения, изложенное в п. 2 ст. 11 НК РФ [21], должно применяться и для целей налогового контроля. Об этом говорилось в письме ФНС России от 27.10.2011 № ПА-4-6/17834 [35].

Однако на практике решение каждого из вопросов — как о территориальной обособленности, так и о наличии оборудованного стационарного рабочего места — порождает многочисленные споры. Причем второй вопрос, конечно, более сложен.

Рассуждая о том, что именно нужно считать оборудованным стационарным рабочим местом, финансисты в письме от 28.07.2011 № 03-02-07/1-265 [32] разъясняли следующее:

- исходя из арбитражной практики под оборудованностью стационарного рабочего места понимается создание всех необходимых для исполнения трудовых обязанностей условий, а также само исполнение таких обязанностей (постановления ФАС Северо-Западного округа от 02.11.2007 по делу № А26-11293/2005 [38], ФАС Северо-Кавказского округа от 20.06.2007 № Ф08-3590/2007-1449А [39], от 21.09.2006 № Ф08-4234/2006-1814А [40] и др.);
- согласно статье 209 Трудового кодекса РФ [61] рабочим местом признается место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя;
- значит, в случае, если работниками организации выполняется работа на основании трудового договора и при этом отсутствуют стационарные рабочие места для этих работников, то оснований для постановки на учет в налоговых органах по месту осуществления таких работ не возникает — к примеру, если работа лиц, с которыми заключены трудовые договоры (медицинских представителей и других), носит разъездной характер и не предполагает создания стационарных рабочих мест.

Тем не менее, далее в том же письме уточняется, что в случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом.

А налоговые органы с высокой долей вероятности будут усматривать признаки обособленного подразделения в подавляющем большинстве случаев.

К примеру, в письме УФНС России по г. Москве от 31.03.2010 № 16-15/033302@ [33], сославшись на ту же статью 209 НК РФ [21] и даже некоторые из тех же примеров из арбитражной практики, столичные налоговики подчеркнули, что форма организации работ и срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеют правового значения для постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения. А потому сам факт создания рабочего места на

срок более одного месяца вне места нахождения самой организации признается созданием обособленного подразделения.

Да и сами финансисты дают достаточно интересные и в некоторой степени парадоксальные разъяснения — как, например, в письме Минфина России от 18.01.2012 № 03-02-07/1-20 [30]. Организация планировала арендовать помещение, территориально обособленное от ее места нахождения, для хранения рекламных материалов и рекламной продукции, но создавать стационарные рабочие места в помещении она не собиралась: фактически помещение должно было большую часть времени быть закрытым и открываться только по мере необходимости — по факту завоза или вывоза рекламных материалов, не чаще одного раза в неделю. При этом трудовые обязанности работников связаны с продвижением продукции потенциальным клиентам путем посещения клиентов и не предполагают наличия стационарного рабочего места, и в их трудовых договорах указано, что выполнение трудовых обязанностей осуществляется без предоставления стационарного рабочего места и имеет разъездной характер. Интересно, что на вопрос данной организации о том, следует ли ей рассматривать аренду помещения для хранения рекламных материалов при периодическом (не чаще одного раза в неделю) посещении склада работниками для завоза или вывоза рекламных материалов в качестве деятельности, влекущей создание стационарного рабочего места, финансисты ответили утвердительно.

По их мнению, срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеет правового значения для постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения, и в подтверждение своей точки зрения чиновники привели примеры из арбитражной практики — в частности, постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.05.2011 № 15АП-4108/2011 [37], ФАС Северо-Кавказского округа от 21.09.2006 № Ф08-4234/2006-1814А [40], от 29.11.2006 № Ф08-6161/2006/2552А [41].

И в результате вывод: деятельность по месту нахождения арендованного помещения, территориально обособленного от места нахождения организации, приводит к созданию обособленного подразделения организации вне зависимости от фактического времени нахождения конкретного работника на рабочем месте в арендованном организацией помещении.

Аналогичные разъяснения были даны и в письме Минфина России от 05.08.2011 № 03-02-07/1-279 [26] в отношении складского помещения, которое большую часть времени должно было быть закрытым, а открывать его по мере необходимости — по факту завоза и вывоза материалов и продукции — должны были уполномоченные на это сотрудники организации,

работающие в близлежащих обособленных подразделениях. Тут финансисты также решили, что данный склад (арендованное помещение) все равно надо считать отдельным обособленным подразделением.

В любом случае, очевидно, что понятие обособленного подразделения в Налоговом кодексе РФ установлено значительно шире тех понятий, которыми оперирует гражданское законодательство. Как подчеркивалось в письме Минфина России от 05.08.2011 № 03-02-07/1-278 [27], понятие «обособленное подразделение» в НК РФ включает в себя и понятие «филиал», и понятие «представительство».

Однако, как бы там ни было, обособленные подразделения (филиалы, представительства и иные) никогда не являются самостоятельными юридическими лицами, а представляют собой лишь территориально удаленные «кусочки» одного и того же юридического лица. Соответственно, и головная организация при наличии обособленных подразделений не является «отдельным» юридическим лицом. Фактически в такой ситуации юридическое лицо — это совокупность головной организации и всех ее обособленных подразделений.

Отсюда, в частности, следует, что у филиалов, представительств и иных обособленных подразделений не может быть учетной политики, отличной от учетной политики головной организации. А у руководителя филиала или представительства не может быть всей полноты власти, характерной для руководителя юридического лица [64].

Виды структурных подразделений.

Присваивая структурному подразделению наименование, в первую очередь, необходимо определиться с тем, какой вид подразделения создается. Наиболее распространенным является структурирование организации на следующие подразделения:

1) *управления*. Это подразделения, образованные по отраслевому и функциональному признаку, и обеспечивающие реализацию отдельных направлений деятельности организации и осуществляющие управление организацией. Обычно они создаются в крупных компаниях, органах государственной власти и местного самоуправления и объединяют в своем составе более мелкие функциональные подразделения (например, департаменты, отделы);

2) *отделения*. На отделения чаще всего структурируются лечебно-профилактические, медицинские учреждения и организации. Это обычно отраслевые или функциональные подразделения, так же как и управления, объединяющие в своем составе более мелкие функциональные подразделения.

На отделения также структурируются органы государственной власти (например, отделения создаются в региональных таможенных управлениях). Что касается банков и иных

кредитных учреждений, то, как правило, отделения в них создаются по территориальному признаку и представляют собой обособленные структурные подразделения, регистрируемые в качестве филиалов;

3) *департаменты*. Они также представляют собой подразделения, структурированные по отраслевому и функциональному признаку, которые, так же как и управления обеспечивают реализацию отдельных направлений деятельности организации. Обычно, такие подразделения создаются в органах государственной власти и органах местного самоуправления; они объединяют в своем составе более мелкие структурные единицы (чаще всего — отделы). Департаменты также создаются в представительствах иностранных компаний и в компаниях, в которых управление организуется по западным моделям;

4) *отделы*. Под отделами понимаются функциональные структурные подразделения, отвечающие за конкретное направление деятельности организации или за организационно-техническое обеспечение реализации одного или нескольких направлений деятельности организации;

5) *службы*. «Службой» чаще всего называют группу объединенных по функциональному признаку структурных единиц, имеющих родственные цели, задачи и функции. При этом управление или руководство этой группой осуществляется централизованно одним должностным лицом. Например, служба заместителя директора по персоналу, может объединять отдел кадров, отдел развития персонала, отдел организации и оплаты труда, другие структурные единицы, выполняющие функции, связанные с управлением персоналом. Она возглавляется заместителем директора по персоналу и создается для реализации единой кадровой политики в организации.

Служба также может быть создана как отдельное структурное подразделение, образованное по функциональному признаку и предназначенное для обеспечения деятельности всех структурных подразделений организации в рамках реализации одного направления. Так, служба безопасности является структурным подразделением, которое обеспечивает физическую, техническую и информационную безопасность всех структурных подразделений организации. Служба охраны труда также чаще всего создается как самостоятельное структурное подразделение и для реализации вполне конкретной задачи — для координации деятельности по охране труда во всех структурных подразделениях организации;

6) *бюро*. Эта структурная единица создается либо в составе более крупного подразделения (например, отдела), либо как самостоятельное подразделение. В качестве самостоятельной структурной единицы бюро создается для ведения исполнительной

деятельности и обслуживания деятельности иных структурных подразделений организации. В основном «бюро» традиционно называют структурные единицы, связанные с «бумажной» (от франц. *bureau* — письменный стол) и справочной работой.

Помимо вышеперечисленных в качестве самостоятельных структурных подразделений создаются производственные единицы (например, цеха) или единицы, обслуживающие производство (например, мастерские, лаборатории).

Обоснование создания того или иного самостоятельного структурного подразделения, как правило, увязывается с традициями организации (признанными или неформальными), методами и целями управления. Косвенно на выбор вида подразделения влияет численность персонала.

Правила и принципы структурирования коммерческой организации, нормативы штатной численности конкретного подразделения ее руководство определяет самостоятельно. Однако при этом следует учитывать тот факт, что дробление организационной структуры на самостоятельные подразделения, состоящих из 2 — 3 единиц, руководители которых не имеют права на принятие управленческих решений, приводит к «размыванию» ответственности и утрате контроля за деятельностью всех структурных единиц.

Как уже отмечалось, самостоятельные подразделения, в свою очередь, могут быть разделены на более мелкие структурные подразделения. К таковым относятся:

а) секторы. Секторы (от лат. *seco* — разрезаю, разделяю) создаются в результате временного или постоянного деления более крупного структурного подразделения. Временное структурирование имеет место, когда в составе отдела для решения конкретной задачи или выполнения конкретного проекта выделяются два или более специалиста, возглавляемые главным или ведущим специалистом; после выполнения поставленной задачи сектор расформировывается. Основными функциями постоянного сектора является реализация конкретного направления деятельности основного подразделения или решение определенного круга вопросов. Например, в финансовом отделе в качестве постоянных могут создаваться сектор финансирования операционных расходов, сектор методологии и налогообложения, сектор финансирования инвестиций и кредитования, сектор бюро ценных бумаг и анализа; в качестве временного может быть создан сектор по реализации конкретного инвестиционного проекта;

б) участки. Эти структурные подразделения создаются по тому же принципу, что и постоянные секторы. Обычно они строго ограничены «зонами» ответственности — каждый участок отвечает за конкретное направление работы. Обычно деление структурного

подразделения на участки — условное и не закрепляется в штатном расписании (или в структуре организации);

в) *группы*. Группы представляют собой структурные единицы, создаваемые по тем же принципам, что и секторы, участки — они объединяют специалистов для выполнения конкретной задачи или реализации конкретного проекта. Чаще всего группы носят временный характер, и их создание не отражается в общей структуре организации. Обычно группа действует в отрыве от других специалистов структурного подразделения, в составе которого она создана.

Конкретное наименование подразделения обозначает основное направление деятельности выделенной структурной единицы. Существует несколько подходов к установлению наименований подразделений.

Прежде всего — это наименования, которые в своем составе содержат указание на вид подразделения и на основную его функциональную специализацию, например: «финансовый отдел», «экономическое управление», «рентгенодиагностическое отделение». Наименование может быть производным от наименований должностей главных специалистов, возглавляющих эти подразделения или курирующих деятельность этих подразделений, например, «служба главного инженера», «отдел главного технолога».

Наименование может и не содержать указания на вид подразделения. Например, «канцелярия», «бухгалтерия», «архив», «склад».

Производственным подразделениям наименования присваиваются чаще всего по виду выпускаемой продукции или по характеру производства. В этом случае к обозначению вида подразделения присоединяется наименование производимой продукции (например, «колбасный цех», «литейный цех») или основная производственная операция (например, «цех по сборке кузовов автомобилей», «цех ремонта и реставрации»).

В том случае, если перед структурным подразделением ставятся задачи, соответствующие задачам двух или более подразделений, то это отражается в наименовании — например, «финансово-экономический отдел», «отдел маркетинга и сбыта», и т.д.. [67]

1.2 Анализ вариантов организации бухгалтерского учета в структурных (обособленных) подразделениях

Бухгалтерский учет в организациях, имеющих обособленные подразделения, может иметь различные формы.

Основным фактором, влияющим на постановку учета в обособленном подразделении, является его функциональное назначение.

По характеру организации учетного процесса все обособленные структурные единицы организации условно подразделяются на два основных вида:

- не выделенные на отдельный баланс;
- выделенные на отдельный баланс.

Учет в обособленных подразделениях, не выделенных на отдельный баланс.

В обособленных структурных подразделениях, где объем операций и количество сотрудников незначительны, бухгалтерский и налоговый учет, как правило, ведется без выделения обособленного подразделения на отдельный баланс. Такие функциональные подразделения обычно имеют небольшое количество операций, которые не включают сложные элементы производственной цепи.

Обособленные подразделения, не выделенные на отдельный баланс, обычно не имеют отдельного текущего банковского счета. Все потоки средств, как денежные, так и материальные, они получают из головной организации. В этом случае штатным расписанием обособленного подразделения не предусматривается бухгалтерская служба как таковая, и все ведение бухгалтерского учета предусмотрено на балансе головного офиса. В этом случае все первичные учетные документы, которые оформляются обособленным подразделением, в установленные внутренними нормативными документами сроки передаются в бухгалтерию головной организации. Бухгалтерская служба головной организации производит обработку указанных документов и отражает их в учете. На балансе головной фирмы для правильного и детального учета имущества и обязательств, непосредственно связанных с деятельностью обособленного подразделения, открываются отдельные субсчета на каждое структурное подразделение.

В том случае, если штатным расписанием обособленного подразделения предусмотрено наличие бухгалтера, то первичные документы не передаются в бухгалтерию головной организации, а их первичная обработка производится на месте в обособленном подразделении. В головную организацию передаются только уже готовые реестры документов или справки в зависимости от того, какая форма отчетности предусмотрена в учетной политике организации для бухгалтера обособленного подразделения. Отражение операций на счетах бухгалтерского учета бухгалтерией головной организации производится на основании представленных документов.

Учетная политика организации, имеющей обособленные подразделения, не выделенные на отдельный баланс, должна включать в себя всю информацию об организации учетного процесса в таких обособленных подразделениях.

В рабочем плане счетов головной организации необходимо предусмотреть отдельные субсчета для каждого структурного подразделения, не выделенного на отдельный баланс.

Формы отчетных документов обособленного подразделения (справки, реестры и т.д.) должны быть обязательно утверждены в приложении к учетной политике.

Внутренним приказом по организации необходимо установить строгий порядок оформления и учета операций обособленного подразделения, а также порядок документооборота между головной организацией и обособленным подразделением.

Для исключения нежелательных последствий деятельности обособленного подразделения следует определить нормативным документом перечень ответственных лиц, способ и сроки доставки подтверждающих хозяйственно-финансовую деятельность документов в бухгалтерию головной организации.

Учет в обособленных подразделениях, выделенных на отдельный баланс.

В штатном расписании обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, предусматривается собственная бухгалтерская служба. В этом случае бухгалтерией ведется бухгалтерский учет всех операций обособленного подразделения, их полная обработка, систематизация и хранение первичной документации, осуществляется формирование полного объема бухгалтерской отчетности обособленного подразделения.

Согласно п. 33 Приказа Минфина России от 29.07.1998 N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" [45]:

"33. Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы".

Таким образом, отчетность обособленного подразделения является внутренней отчетностью и подлежит передаче в бухгалтерию головной организации для составления бухгалтерской отчетности организации в целом.

Исходя из всего изложенного, основной баланс юридического лица включает в себя балансы всех обособленных подразделений и баланс головной организации.

При организации бухгалтерского учета в обособленном подразделении, выделенном на отдельный баланс, следует иметь в виду следующее.

Юридическое лицо, согласно действующему законодательству, имеет право наделять обособленные подразделения имуществом, но в этом случае обособленность выделенного имущества носит относительный характер, так как оно продолжает оставаться имуществом головной организации даже в том случае, когда учитывается на отдельном балансе обособленного подразделения.

По долговым обязательствам, связанным с деятельностью обособленного подразделения, головная организация несет ответственность всем принадлежащим ему имуществом, и взыскание по долговым обязательствам головной фирмы может быть обращено на имущество, выделенное обособленному подразделению, независимо от того, связаны долги головной организации с деятельностью обособленного подразделения или нет. Данное положение подтверждено нормами Гражданского кодекса РФ.

Следует учесть, что филиалы и представительства не вправе разрабатывать собственную учетную политику. Они должны руководствоваться единой учетной политикой организации и единым рабочим планом счетов независимо от видов деятельности, места нахождения и иных факторов. Данное требование оговорено в Приказе Минфина России от 06.10.2008 N 106н "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" [43].

При формировании учетной политики применяются следующие способы ведения бухгалтерского учета:

- группировка и оценка фактов хозяйственной деятельности;
- погашение стоимости активов;
- организация документооборота;
- инвентаризация;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- системы регистров бухгалтерского учета и др.

В приказе об учетной политике головной организации должен быть отражен порядок взаимодействия между бухгалтериями головной организации и обособленного подразделения, а также разработаны единые нормативные стандарты внутреннего аудита обособленных подразделений. Как приложение к приказу об учетной политике желательно утвердить положение о внутреннем учете и отчетности организации, имеющей в своем составе обособленные структурные подразделения.

При отражении учета и распределения расходов между головной организацией и обособленными подразделениями в учетной политике следует оговорить порядок их документального подтверждения и обоснования.

Таким образом, если организация имеет обособленные подразделения, то ее учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения является обязательной для всех ее обособленных подразделений.

При составлении учетной политики следует иметь в виду, что в головной организации должен быть разработан порядок организации бухгалтерского учета и отчетности в подразделениях, выделенных на отдельный баланс, а также определены порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности.

Кроме учетной политики для целей бухгалтерского учета в организации должна быть принята учетная политика в целях налогообложения. Бухгалтерскую и налоговую учетную политику можно утвердить одним приказом руководителя организации, четко разделив их внутри приказа.

Для формирования элементов учетной политики головной организацией для целей налогообложения определяется один из нескольких допустимых законодательством способов ведения учета. В этом случае по каждому пункту учетной политики необходимо указывать на конкретную статью НК РФ или другие акты налогового законодательства, позволяющие использовать тот или иной метод или норму ведения налогового учета. Следует помнить, что в настоящее время многие операции в налоговом и бухгалтерском учете имеют различное отражение, поэтому в целях налогообложения они не всегда должны сходиться с аналогичными элементами учетной политики для бухгалтерского учета.

Определенный показатель следует обязательно отразить в приказе об учетной политике, и он остается неизменным в течение всего календарного года действия учетной налоговой политики.

Если законодательно будут внесены корректировки и изменения в нормативную базу учета отдельных хозяйственных операций, то организации вносят изменения в действующую учетную политику для целей налогообложения, утвержденные приказом руководителя по организации.

Однако если законодательно будут внесены корректировки и изменения в нормативную базу учета отдельных хозяйственных операций, организации вправе вносить изменения в действующую учетную политику для целей налогообложения, утвержденные приказом руководителя по организации в соответствии со ст. 313 НК РФ [21]:

"Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых

методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах - не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В случае если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности".

Организация и ведение внутрихозяйственных расчетов при наличии обособленных подразделений.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н [47], для обобщения информации о видах расчета с филиалами, представительствами и другими обособленными подразделениями, как выделенными, так и не выделенными на отдельный баланс, предназначен счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Данный счет используется для расчетов по выделенному имуществу, взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, работ, услуг, передаче расходов по общеуправленческой деятельности, оплате труда работников подразделений и т.д.

К счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" могут быть открыты субсчета:

- 79-1 "Расчеты по выделенному имуществу";
- 79-2 "Расчеты по текущим операциям" и др.

Аналитический учет по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" ведется отдельно по каждому обособленному подразделению, выделенному на отдельный баланс.

Отражение в учете стоимости имущества, выделенного головной организацией своим обособленным подразделениям, производится следующим образом:

Д-тсч. 79-1 К-т сч. 01 - списана первоначальная стоимость основных средств, переданных обособленному подразделению;

Д-тсч. 02 К-т сч. 79-1 - списана сумма амортизации основных средств, переданных обособленному подразделению.

Передача имущества обособленному подразделению не является реализацией, так как право собственности на это имущество не переходит другому юридическому или физическому лицу. Поэтому отражение такой операции на счетах реализации неправомерно.

В обособленном подразделении выполняются следующие записи:

Д-тсч. 01 К-т сч. 79-1 - учтены основные средства, полученные от головной организации;

Д-тсч. 79-1 К-т сч. 02 - учтена сумма амортизации основных средств, полученных от головной организации.

На субсчете 79-2 "Расчеты по текущим операциям" учитывается состояние всех прочих расчетов организации с обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

Как правило, расчеты между обособленным подразделением и головной организацией сопровождаются выпиской авизо (извещения), которое составляется в двух экземплярах (Рисунок 1).

К каждому авизо обязательно прилагаются копии первичных учетных документов, счетов-фактур и т.д., которые послужили основанием для отражения отдельной конкретной хозяйственной операции.

<i>(наименование организации)</i>					
Кому _____					
Копия _____					
АВИЗО N _____ дата _____ о произведенных записях по счету 79					
"Внутрихозяйственные расчеты" в _____ месяце 20__ г.					
Основание _____					
Произведена запись хозяйственной операции	Записать	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Итого...					
Приложение на _____ листах					
Подпись _____					
М.П _____					

Рисунок 1 – Пример выписки авизо (извещение)

В организациях, имеющих несколько обособленных подразделений, передача имущества может происходить не только между головной организацией и подразделением, но и между несколькими обособленными подразделениями внутри самой организации.

При этом счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты" будет корреспондировать с одним и тем же счетом, только в передающем подразделении - по дебету, а в принимающем подразделении - по кредиту:

- у передающего подразделения: Д-тсч. 79-2 К-т сч. 10, 20, 23, 25, 26 - переданы основные средства, материалы и прочие;
- у принимающего подразделения: Д-тсч. 20, 10, 23, 25, 26 К-т сч. 79-2 - приняты основные средства, материалы и прочие.

При организации учета расчетов с обособленными подразделениями, выделенными на отдельный баланс, большое значение имеет наличие или отсутствие у обособленного подразделения отдельного текущего банковского счета. При наличии расчетного счета обособленное подразделение само формирует расходы и производит их оплату, при отсутствии - все расчетные операции проводятся через расчетный счет головной организации.

В бухгалтерском учете данные хозяйственные операции будут отражаться следующими проводками:

– *в головной организации:*

Д-тсч. 79 К-т сч. 51 - оплачены материалы, услуги сторонних организаций;

Д-тсч. 51 К-т сч. 79 - поступила оплата за реализованную продукцию;

– *в обособленном подразделении:*

Д-тсч. 08, 10, 15, 44, 20, 23 К-т сч. 60, 76 - приобретены основные средства и материалы, приняты услуги сторонних организаций и прочие;

Д-тсч. 60, 76 К-т сч. 79 - оплачены материалы, услуги сторонних организаций;

Д-тсч. 62 К-т сч. 90 - реализована продукция;

Д-тсч. 79 К-т сч. 62 - поступила оплата за реализованную продукцию.

В данной ситуации головная организация осуществляет все операции за обособленное подразделение (оплата счетов, контроль за зачислением выручки на расчетный счет и т.д.), а учет расчетов по дебиторской и кредиторской задолженности ведется самостоятельно обособленным подразделением. О необходимости проведения расчета через текущий банковский счет подразделение извещает головную организацию уведомительным авизо, которое содержит информацию о получателе, его реквизитах, сумме и сроках платежа и т.д. Также для осуществления платежа через расчетный счет обособленное подразделение должно представить организации копию счета на оплату.

После оплаты счета головная организация ставит об этом в известность обособленное подразделение и передает ему копию платежного поручения, а также уведомительное авизо, содержащее информацию о совершенной операции.

Однако взаимоотношения между головной организацией и ее структурным подразделением могут строиться иначе, при этом оплата расчетов, контроль за зачислением выручки на расчетный счет, а также учет дебиторской и кредиторской задолженности осуществляются самостоятельно головной организацией без привлечения обособленного подразделения.

Бухгалтерское отражение хозяйственных операций при данном варианте расчетов будет осуществляться следующим образом:

– в головной организации:

Д-тсч. 79 К-т сч. 60, 76 - обособленное подразделение приобрело основные средства и материалы, приняло услуги сторонних организаций и прочее;

Д-тсч. 60, 76 К-т сч. 51 - оплачены материалы, услуги сторонних организаций;

Д-тсч. 62 К-т сч. 79 - реализована продукция обособленным подразделением;

Д-тсч. 51 К-т сч. 62 - поступила оплата за реализованную продукцию;

– в обособленном подразделении:

Д-тсч. 08, 10, 15, 44, 20, 23 К-т сч. 79 - приобретены основные средства и материалы, приняты услуги сторонних организаций и прочее;

Д-тсч. 79 К-т сч. 90 - реализована продукция.

В процессе своей деятельности головная организация и обособленное подразделение должны проводить обязательную сверку взаиморасчетов.

Во внутренних балансах обособленных подразделений счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты" отражается отдельной строкой как задолженность перед головной организацией или задолженность головной организации перед обособленным подразделением.

В итоговом свернутом балансе головной организации сальдо расчетов по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" должно быть равным нулю.

Сальдо по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" остается на контрольную дату только во внутренних балансах обособленных подразделений.

Следует обратить внимание на то, что сальдо расчетов не всегда может совпадать, при этом основными причинами могут являться неправильное заполнение расчетных документов или ошибка бухгалтера, а также временной разрыв в отправке и получении имущества, т.е. головная организация отразила передачу имущества обособленному подразделению, а последний данные товары еще не получил и не отразил в учете. Разрыв во времени отражения хозяйственных операций в учете может возникнуть и из-за проблем в организации документооборота, и при несвоевременном отражении по вине работника организации.

При проведении сверки взаиморасчетов по взаимной дебиторской и кредиторской задолженности между головной организацией и обособленным подразделением, выделенным на отдельный баланс, подразделением должна составляться внутренняя бухгалтерская отчетность, данные которой собираются в итоговую отчетность организации.

Если обособленное подразделение организации не имеет расчетного счета и отражение расчетов с клиентами осуществляется головной организацией, то и проблем со сверкой сальдо задолженности не должно возникать.

Обособленные подразделения организации могут быть двух видов:

- определяющие собственный финансовый результат;
- не определяющие собственный финансовый результат.

Обособленные подразделения, определяющие собственный финансовый результат, представляют собой законченное звено производственного процесса, самостоятельно получают выручку от реализации товаров (работ, услуг), не зависят от головной организации и ее других обособленных подразделений.

Отражение хозяйственных операций при определении финансового результата обособленным подразделением организации осуществляется следующим образом:

- *в головной организации:*

Д-тсч. 26 К-т сч. 10, 60, 70, 76 - отражены расходы аппарата управления;

Д-тсч. 79 К-т сч. 26 - распределены и переданы расходы по управлению;

- *в обособленном подразделении:*

Д-тсч. 20 К-т сч. 70 - начислена заработная плата сотрудникам подразделения;

Д-тсч. 20 К-т сч. 60, 76 - включены в состав затрат услуги сторонних организаций;

Д-тсч. 20 К-т сч. 10 - списаны в производство материалы;

Д-тсч. 20 К-т сч. 02 - отражен износ по основным средствам;

Д-тсч. 62 К-т сч. 90 - отражена выручка от реализации;

Д-тсч. 26 К-т сч. 79 - распределены и переданы расходы по управлению;

Д-тсч. 20 К-т сч. 26 - расходы по управлению включены в себестоимость;

Д-тсч. 90 К-т сч. 99 - определен финансовый результат.

Если обособленное подразделение представляет собой только составное звено единого технологического процесса, а также финансируется по смете доходов и расходов головной организации, то самостоятельно определять финансовый результат такому подразделению нецелесообразно, поскольку согласно отчетности оно всегда будет убыточным и не даст реальной оценки финансового состояния своего подразделения.

Похожая ситуация может возникнуть, если обособленное подразделение, имеющее право определять финансовый результат, переводят, например, в сбытовое подразделение. В данной ситуации обособленное подразделение будет всегда прибыльным, но реальную ситуацию состояния деятельности это отражать не будет, поскольку объем выручки, уменьшенный на величину произведенных расходов этим подразделением, всегда будет прибыльным.

Обособленные подразделения, не определяющие собственный финансовый результат, обязаны ежемесячно передавать в головную организацию авизо, содержащее сведения о доходах и расходах подразделения. При этом варианте итоговый финансовый результат

определяется только в целом по организации без распределения по обособленным подразделениям.

При отражении операций на счетах бухгалтерского учета при ведении затратного учета на балансе головной организации делаются следующие записи [4][23]:

– *в головной организации:*

Д-тсч. 79 К-т сч. 51 - получены денежные средства от головной организации;

Д-тсч. 26 К-т сч. 79 - переданы расходы головному подразделению;

– *в обособленном подразделении:*

Д-тсч. 51 К-т сч. 79 - получены денежные средства от головной организации;

Д-тсч. 08, 10, 15 К-т сч. 60, 76 - приобретены основные средства и материалы;

Д-тсч. 26 К-т сч. 70 - начислена заработная плата сотрудникам подразделения;

Д-тсч. 26 К-т сч. 60, 76 - включены в состав затрат услуги сторонних организаций;

Д-тсч. 26 К-т сч. 10 - списаны в производство материалы;

Д-тсч. 26 К-т сч. 02 - начислен износ по основным средствам;

Д-тсч. 79 К-т сч. 26 - переданы расходы головному подразделению.

1.3 Анализ вариантов организации калькулирования в структурных (обособленных) подразделениях

Сущность калькулирования.

Калькулирование себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг – один из ключевых вопросов бухгалтерского учета на любом предприятии, вне зависимости от того, каким видом деятельности оно занимается и какими отраслевыми особенностями обладает. Стоимостное измерение в бухгалтерском учете целиком и полностью построено на калькулировании. Оно является основой ценообразования на предприятии. Кроме этого, определение результата любого хозяйственного процесса возможно путем обобщения в едином денежном измерителе затрат, возникших в ходе этого процесса, и исчерпания себестоимости полученных новых объектов учета.

Поэтому оно помогает решить следующие вопросы:

- во что обойдется предприятию собственный процесс переработки, т.е. какие затраты придется нести в связи с использованием материалов, рабочей силы, машин, оборудования и прочего;
- каков оптимальный вариант выпуска продукции;
- какова может быть продажная стоимость продукции и т.д.

В настоящее время задача калькулирования – не просто обеспечить фактическую себестоимость изделия, а рассчитать такую себестоимость, которая в рыночных условиях работы предприятия могла бы обеспечить ему определенную прибыль. Исходя из рассчитанного уровня, необходимо так организовать производство, чтобы фактически обеспечить приемлемый уровень себестоимости и возможность её постоянного снижения. Поэтому центр тяжести в калькуляционной работе постепенно должен переноситься с трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов и определению точной фактической себестоимости на прогнозные расчеты себестоимости, составление обоснованных нормативных калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства.

Учёт затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции включает:

- 1) учёт объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям;
- 2) учёт фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению;
- 3) калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости;
- 4) выявление результатов деятельности структурных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции;
- 5) определение резервов снижения себестоимости продукции.

Работа по определению себестоимости продукции в общем виде представлена на рисунке 2.

Таким образом, в первую очередь на счета производства относятся все прямые затраты. Их списание осуществляется на основании ведомостей распределения соответствующих издержек, составляемых по данным первичных документов, а также ведомостей начисления амортизации основных средств и нематериальных активов на предприятии.

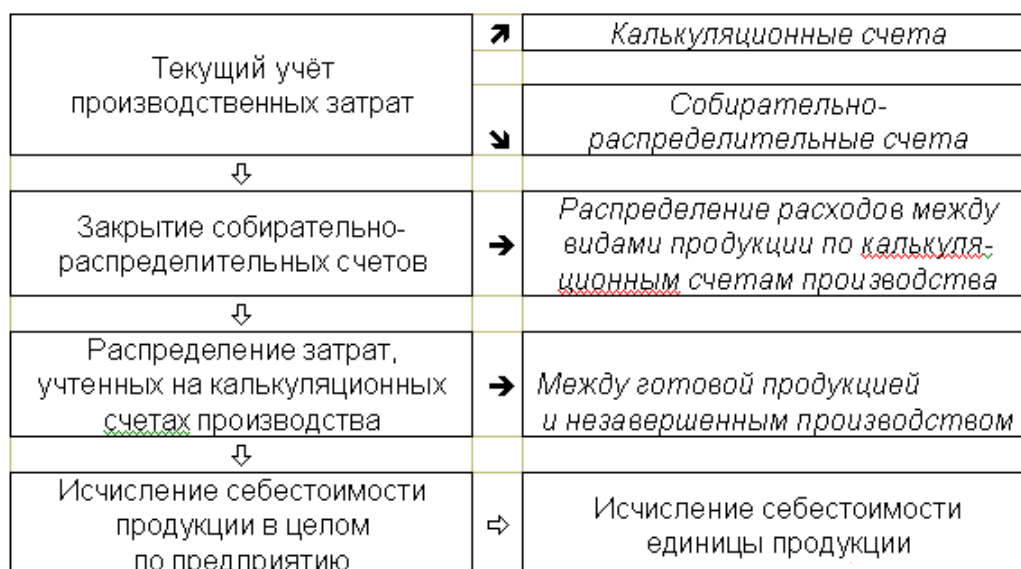


Рисунок 2 - Процесс калькулирования себестоимости продукции

Во вторую очередь распределяются услуги вспомогательных производств, а также косвенные расходы (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы по содержанию машин и оборудования). После этого списываются расходы будущих периодов и потери от брака.

Затем осуществляется подсчет производственных затрат по статьям, по видам изделий, кодам заказов, виду услуг, по отдельным структурным подразделениям и в целом по предприятию.

Отечественный учет, обслуживавший интересы централизованно управляемой экономики, представлял и до сих пор представляет собой в основном калькуляционный учет, т.е. одной из целей традиционного отечественного бухгалтерского учета было составление точных калькуляций. При этом точность определялась, как правило, полнотой включения всех издержек отчетного периода в калькуляцию.

Однако относительно составления точных калькуляций можно сказать следующее. Не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно ни было обосновано, приводит:

- к искажению фактической себестоимости и снижению точности калькулирования;
- снижению точности подсчета фактической себестоимости;
- влиянию на точность формирования результатов от реализации.

Следовательно, вопросы калькулирования возникают перед бухгалтером на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств: в процессе заготовления сырья и материалов,

производства и реализации продукции. В самом широком смысле калькулирование представляет собой способ систематизации затрат и получения информации о себестоимости продукта для выявления резервов повышения эффективности производства и управления этим процессом. Сложность вопросов калькулирования прежде всего связана с многообразием хозяйственных процессов, осложняющихся технологическими и организационными условиями производства. Сложность калькулирования заключается в том, что необходимо обеспечить разграничение затрат между законченными и незаконченными объектами, оценив брак, побочную продукцию и отходы производства.

Таким образом, в самом общем виде в процессе калькулирования себестоимости отдельных объектов учета необходимо полностью учесть и сгруппировать издержки на производство по экономическому признаку, отчетным периодам, отдельным статьям калькуляции, центрам затрат и центрам ответственности.

Методы учёта затрат и калькулирования себестоимости выпускаемой продукции.

Независимо от вида деятельности предприятия и отраслевой принадлежности в основе определения цен на реализуемую продукцию лежит уровень затрат, себестоимость единицы отдельной продукции, производимой предприятием. Поэтому вопрос применения метода учёта затрат для конкретного предприятия играет огромную роль в процессе его финансово-хозяйственной деятельности.

Выбор метода учёта производства определяется отраслевой принадлежностью, типом производства; характером технологического процесса, номенклатурой выпускаемой продукции; организационной структурой управления производством.

Основные задачи применения методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции заключаются в следующем:

- полном и своевременном отражении издержек производства по определенной классификации;
- подсчете себестоимости единицы продукции;
- получении различной информации для принятия управленческих решений;
- анализе затрат и контроле за соблюдением норм и нормативов, экономичностью и целесообразностью затрат.

Методы калькулирования в промышленности можно классифицировать по нескольким признакам: по объектам калькулирования и способу расчёта (табл. 1).

Способ калькулирования или комбинация способов калькулирования определяется в зависимости от выбранного предприятием объектного метода калькулирования.

Таблица 1 - Основные методы калькулирования

В зависимости от объекта калькулирования	В зависимости от способа расчёта
По изделиям	Прямого счёта
Позаказный	Нормативный
Пооперационный	Расчётно-аналитический
Попередельный	Параметрический
Попроцессный	Исключения затрат
	Коэффициентный
	Комбинированный

Как известно, объектом калькулирования может быть деталь, узел, изделие, процесс, передел, производство или заказ. В зависимости от объекта калькулирования рассмотрим каждый из методов калькулирования.

При составлении *калькуляции по изделиям*, объектом учёта и калькулирования является единица продукции. Применение определенного способа калькулирования при этом методе зависит от вида производимой продукции, особенностей технологического процесса и перерабатываемого сырья.

Позаказный метод учёта затрат на производство применяется в основном в индивидуальных и мелкосерийных производствах обрабатывающих отраслей промышленности, где производятся неповторяющиеся или редко повторяющиеся изделия или работы, а также во вспомогательных производствах предприятия. Примером применения этого метода могут служить такие отрасли промышленности, как металлообработка и машиностроение.

Отдельный заказ при применении этого метода является объектом учёта затрат, открываемый на заранее установленное количество одинаковых изделий, или определенный объем выполненных работ или услуг. В заказе указываются изделия, подлежащие изготовлению, и их количество; сроки выполнения заказа; цеха, участвующие в его выполнении.

Производственные затраты собираются по отдельному заказу, а внутри его – в разрезе установленной номенклатуры калькуляционных статей расходов.

Основными характеристиками позаказного метода калькулирования являются концентрация данных обо всех планируемых и фактически произведенных затратах и отнесение их на отдельные заказы и измерение затрат по каждому заказу, а не по временному интервалу.

Плановая себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства на срок выполнения заказа.

Фактическая себестоимость выпущенных изделий, выполненных работ или услуг по каждому заказу калькулируется при его окончании суммированием затрат на производство с учётом возврата неиспользованных материальных ценностей и является не средней, а вполне определенной величиной. Соответственно отчетная калькуляция при этом методе составляется после выполнения работ по заказу.

Калькулирование фактической себестоимости отдельных изделий осуществляется способом прямого расчёта, т.е. сумма всех затрат на производство делится на количество входящих в этот заказ изделий.

Попередельный метод учёта затрат на производство применяется в массовых производствах, где технологический процесс состоит из ряда последовательных переделов – прерывных стадий обработки, представляющих совокупность операций или процессов, в результате которых изготавливается однородная по исходному материалу и характеру обработки продукция. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает полуфабрикат собственного производства.

Сущность этого метода заключается в том, что производственные затраты учитываются по переделам производственного процесса, а внутри каждого передела – по калькуляционным статьям расхода. Попередельный метод применяют в основном, в металлургической, текстильной, деревообрабатывающей, стекольной, бумажной, пищевой промышленности.

Калькулирование себестоимости попередельным методом осуществляется следующим образом: прямые затраты отражаются по каждому переделу в отдельности, стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции первого передела, а себестоимость конечного продукта составляет сумму затрат всех переделов.

Предприятия, реализующие полуфабрикаты на сторону, применяют модификацию попередельного метода калькулирования – полуфабрикатный вариант попередельного метода. Себестоимость полуфабрикатов и готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки. Естественно, что при использовании полуфабрикатного варианта калькулирования себестоимости имеет место повторный счёт. Подобное наложение в учёте затрат называется внутриводским оборотом, который подлежит исключению при суммировании затрат по предприятию в целом.

Попроцессный метод учёта затрат и калькулирования продукции применяется в нефтедобывающей, энергетической промышленности и является вариантом попередельного

метода. Сущность метода – в учёте издержек последующих стадий производства без включения производственных расходов предшествующих процессов и определении себестоимости готовой продукции суммированием затрат отдельных цехов.

При *пооперационном методе* калькулирования производится подсчет затрат смешанными методами: позаказным – для учёта материалов и попроцессным методом – для учёта заработной платы и общепроизводственных расходов.

Способ прямого счёта применяется в основном на предприятиях, производящих однородную продукцию. Сущность метода – собранная за период сумма затрат делится на количество выработанной продукции и определяется себестоимость единицы продукции. Этот метод не находит большого применения в силу незначительного наличия предприятий, производящих такой вид продукции.

Нормативный способ калькулирования основывается на нормах и нормативах использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Этот метод наиболее широко применяется в отраслях с массовым производством однородной продукции и четко налаженным планированием при составлении калькуляций на новые виды продукции.

Суть метода – в предварительном составлении нормативных калькуляций исходя из обоснованных действующих норм расхода, направленных на рациональное расходование всех ресурсов предприятия, по основным статьям затрат на производство в натуральном и денежном выражении. В конце отчетного периода производится учёт изменений действующих текущих норм с выявлением отклонений фактических расходов от действующих норм по причинам и виновникам и определение влияния этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическая себестоимость продукции при применении этого метода исчисляется путем алгебраического сложения нормативной себестоимости с величиной измерений норм и отклонений от норм. Организация нормативного метода учёта позволяет осуществить повседневный и непрерывный учёт и контроль за текущими затратами.

Нормы и нормативы должны быть прогрессивными и научно обоснованными. Соответственно, их величины периодически должны пересматриваться. В этой связи на предприятии необходимо организовать учёт изменений текущих норм затрат на единицу продукции.

Расчётно-аналитический способ является трансформацией способа прямого счёта. В этом случае прямые и косвенные затраты включаются в себестоимость продукции разными способами. Прямые затраты делятся на количество выпущенной продукции, а косвенные затраты распределяются между видами продукции пропорционально определенной базе

(основная заработная плата производственных рабочих, машино-часы работы оборудования и др.).

Параметрический способ применяется при калькулировании однотипных, но разных по качеству изделий. Он основывается на установлении закономерностей изменения издержек в зависимости от изменения параметров, определяющих качество продукции. Этот способ позволяет определить затраты на улучшение качественных параметров продукции.

Как известно, во многих промышленных отраслях материалы в структуре затрат занимают одно из первых мест, и их расход относится на выпуск определенной продукции. Однако в некоторых отраслях исходя из специфики производства затраты на сырье невозможно отнести на конкретный вид продукции. Примером таких отраслей могут служить нефтепереработка, обогатительные и коксохимические производства и некоторые другие. Данная специфика предполагает особенности учёта и калькулирования продукции так называемыми способами исключения затрат – коэффициентным и комбинированным.

Сгруппируем каждый из них в таблице 2.

При данных способах продукция делится на основную и побочную. В нефтепереработке, например, в основные виды нефтепродуктов входят бензин, дизтопливо, печное топливо. К побочным продуктам относятся газ, мазут, гудрон, битум, кокс, различные виды масел и др.

Таблица 2 -Способы калькулирования продукции

Исключения затрат	Коэффициентный	Комбинированный
Определяют стоимость побочной продукции (по отпускным ценам, издержкам на изготовление или на заменяемое сырье) и оставшуюся сумму затрат разносят по видам продукции	Общую сумму затрат делят на выпуск продукции и получают затраты на одну условную единицу. Эту величину умножают на соответствующий коэффициент и получают затраты на изготовление каждого вида продукции	Исключается сумма побочного продукта (из общих затрат в процентах к издержкам на переработку всего сырья) и оставшаяся сумма умножается на определенный коэффициент по виду продукции

При *способе исключения затрат* издержки на определенный вид продукции рассчитываются за минусом издержек побочной продукции.

Коэффициентный способ основан на использовании коэффициентов при распределении комплексных затрат между полученными продуктами. Одному из продуктов присваивается коэффициент "единица", а остальные приравниваются к нему в зависимости от

выбранного признака (содержания органических веществ, отпускных цен на продукцию, веса продукции и так далее).

Комбинированный способ является смешанным между коэффициентным и способом исключения затрат.

Независимо от выбранного способа калькулирования методика подсчета затрат должна основываться на специфике производства и подсчитываться как можно более точно и объективно.

Формирование себестоимости готовой продукции на обособленном (структурном) подразделении.

В настоящее время в бюджетном учете отсутствуют требования по организации пообъектного учета затрат на оказание услуг (выполнение работ) бюджетными учреждениями. Все связанные с осуществлением указанных мероприятий затраты учреждения (независимо от того, каким его подразделением они произведены) подлежат списанию на текущие расходы учреждения в целом. Поэтому проблема формирования в головном учреждении или в его обособленном подразделении фактической стоимости конкретных работ и услуг в рамках организации бюджетного учета не стоит.

То же можно, в принципе, сказать и о налоговом учете соответствующих расходов. Ведь в случае регламентирования учреждением в своей учетной политике для целей налогообложения предусмотренной в п. 2 ст. 318 НК РФ [21] возможности не формировать стоимость незавершенного производства организациями, оказывающими услуги, все (и прямые, и косвенные) затраты как головного учреждения, так и его обособленных подразделений, связанные с оказанием соответствующих услуг, могут быть отнесены на уменьшение их облагаемой базы по налогу на прибыль без перераспределения между ними.

В части выполнения головным учреждением и его обособленным подразделением каких-либо работ (например, строительно-монтажных или ремонтно-строительных) особых сложностей в организации их бюджетного и налогового учета также не возникает. В процессе осуществления таких работ соответствующие затраты могут обособленно собираться и в бюджетном учете головного учреждения, и в бюджетном учете филиала. В момент приема-сдачи построенного (отремонтированного) объекта указанные затраты в соответствии с положениями учетной политики учреждения аккумулируются в бюджетном учете либо головного учреждения, либо его обособленного подразделения (путем передачи их туда посредством авизо), где осуществляется и налоговый учет данных совокупных затрат.

Иное положение складывается в случае, если учреждение занимается производством готовой продукции. Необходимость формирования в целях организации бюджетного и

налогового учета фактической себестоимости готовой продукции определяет обязательность аккумулирования включаемых эту себестоимость затрат в бюджетном и налоговом учете либо головного учреждения, либо конкретного его обособленного подразделения.

Выбор места формирования себестоимости готовой продукции определяет, кто кому будет осуществлять передачу произведенных им фактических затрат - филиалы (представительства) головному учреждению или наоборот. Практика организации бухгалтерского учета на предприятиях, имеющих филиальную сеть, показывает, что формирование себестоимости целесообразно осуществлять там, где фактически завершается процесс производства. Возложение функций формирования себестоимости на головную организацию оправданно только в случае, если она непосредственно осуществляет какие-либо прямые производственные затраты (например, осуществляет сборку готовой продукции из комплектующих узлов, произведенных филиалами, сформированными по территориально-производственному принципу).

В организациях, построенных по территориальному принципу, а также в отдельных организациях, сформированных исходя из производственной обособленности филиалов, головной офис, как правило, выполняет исключительно административно-управленческие функции и осуществляет только косвенные затраты, поэтому возлагать на него функцию формирования себестоимости готовой продукции нецелесообразно. И наоборот, возложение на головную организацию функции формирования себестоимости работ (услуг) целесообразно в случаях, когда данные работы (услуги) выполняются совместными усилиями нескольких ее производственных (сбытовых) обособленных подразделений (например, в сфере строительства, смешанных транспортных перевозок и т.п.).

В любом случае себестоимость по одному конкретному заказу (виду готовой продукции) необходимо формировать только в одном из филиалов или головном офисе организации [59].

Глава 2. Действующая практика учета и калькулирования себестоимости в обособленном подразделении ОАО «РЖД»

2.1. Особенности влияния технологий на организацию учета в обособленном подразделении ОАО «РЖД».

Железнодорожный комплекс исторически имеет особое стратегическое значение для России. В работе железных дорог велики роль и значение путевого хозяйства.

Путевое хозяйство ОАО «РЖД» представляет собой многофункциональный инфраструктурный комплекс, основной целью деятельности которого является обеспечение бесперебойного и безопасного движения поездов, что в свою очередь обеспечивает финансово-экономическую устойчивость и эффективность деятельности компании в целом.

Одним из основных требований, предъявляемых ОАО «РЖД» к работе путевого комплекса, является обеспечение технологической устойчивости компании, то есть работоспособности инфраструктуры при заданной производственной нагрузке путем гарантированного обеспечения потребного объема работ по техническому обслуживанию и ремонту объектов путевого хозяйства. В связи с этим основной задачей путевого комплекса является обеспечение надлежащего состояния железнодорожного пути, его сооружений и устройств путем систематического контроля состояния объектов путевой инфраструктуры, выявления и предупреждения причин, вызывающих их неисправности и расстройство с целью последующего выполнения работ по их ремонту и модернизации.

В соответствии с «Концепцией реформирования организационной структуры путевого комплекса» [12], утвержденной в 2001 году, в части внутрикорпоративной реорганизации путевого комплекса произошло разделение функций содержания и ремонта пути: предприятия, занятые текущим содержанием пути, были интегрированы в единую систему инфраструктурного обеспечения перевозочной деятельности ОАО «РЖД» (ЦП), структурные подразделения, производящие ремонтно-путевые работы, выделены в отдельное направление (ЦДРП).

В 2007 году в продолжение реформирования ОАО «РЖД» в целях совершенствования структуры управления ремонтным комплексом путевого хозяйства ОАО «РЖД» была утверждена «Концепция реформирования ремонтного комплекса путевого хозяйства ОАО «РЖД» [13] (далее – Концепция), предусматривающая создание ЦДРП и оптимизацию структуры существующего ремонтно-путевого комплекса ОАО «РЖД» и имеющейся системы организации и управления ремонтами и реконструкцией железнодорожной инфраструктуры.

В настоящее время ремонтно-путевой комплекс ОАО «РЖД» имеет в своем распоряжении полную номенклатуру путевых машин, необходимых для качественного выполнения путевых работ, что гарантирует выполнение плановых заданий. При этом к числу факторов, оказывающих существенное влияние на производственную деятельность ЦДРП, относятся высокий средний процент износа парка путевых машин – 87%, дорожно-

строительной техники – 78%. В связи с этим наиболее остро стоит вопрос оснащенности путевого хозяйства техникой, отвечающей современным требованиям к функциональности, производительности, сроку службы и критерию «цена–качество».

В соответствии с одобренной Правлением ОАО «РЖД» «Стратегией развития Холдинга «РЖД» на период до 2030 года» [58], основными целями применительно к ЦДРП являются выполнение поставленных перед Холдингом государственных задач по модернизации и развитию железнодорожной инфраструктуры общего пользования России и обеспечение безопасности перевозок в соответствии с требованиями населения и экономики и лучшими мировыми стандартами на основе технологического и технического развития железнодорожного транспорта.

Путевое хозяйство является одной из важнейших отраслей материально-технической базы железнодорожного транспорта, в которой сосредоточено более 50% стоимости всех основных фондов железных дорог и около 18% эксплуатационного контингента. На ремонт и содержание технических средств путевого хозяйства приходится более 21% эксплуатационных расходов. Затраты материалов на капитальные работы в путевом хозяйстве составляют более 50% от соответствующих затрат всех хозяйств железных дорог. Таким образом, путевое хозяйство железных дорог является наиболее капиталоемкой, трудоемкой и материалоемкой отраслью железнодорожного транспорта.

Повышение эффективности и качества перевозок грузов и пассажиров зависит в дальнейшем от усиления мощности верхнего строения пути и его технического состояния. Планомерный рост и постоянное совершенствование технической вооруженности пути и сооружений, их техническое обслуживание обеспечивают безопасность и бесперебойность движения поездов, способствует улучшению эксплуатационных и экономических показателей, и повышают эффективность и конкурентоспособность перевозочного процесса.

ЦДРП является основным исполнителем ремонтных и строительных работ на инфраструктурных объектах для обеспечения безопасности и надежности функционирования железнодорожного транспорта России.

В настоящее время в составе Центральной дирекции по ремонту пути входят 124 структурных подразделений: 15 региональных дирекций по ремонту пути (далее - ДРП); 109 путевых машинных станций (далее - ПМС). Количество созданных ДРП обусловлено историческим процессом совершенствования системы управления ремонтным комплексом путевого хозяйства в результате организационного разделения путевого хозяйства на базе 15 железных дорог (Рисунок 3) . Красноярская ДРП имеет в своем составе пять путевых машинных станций (приложение А).

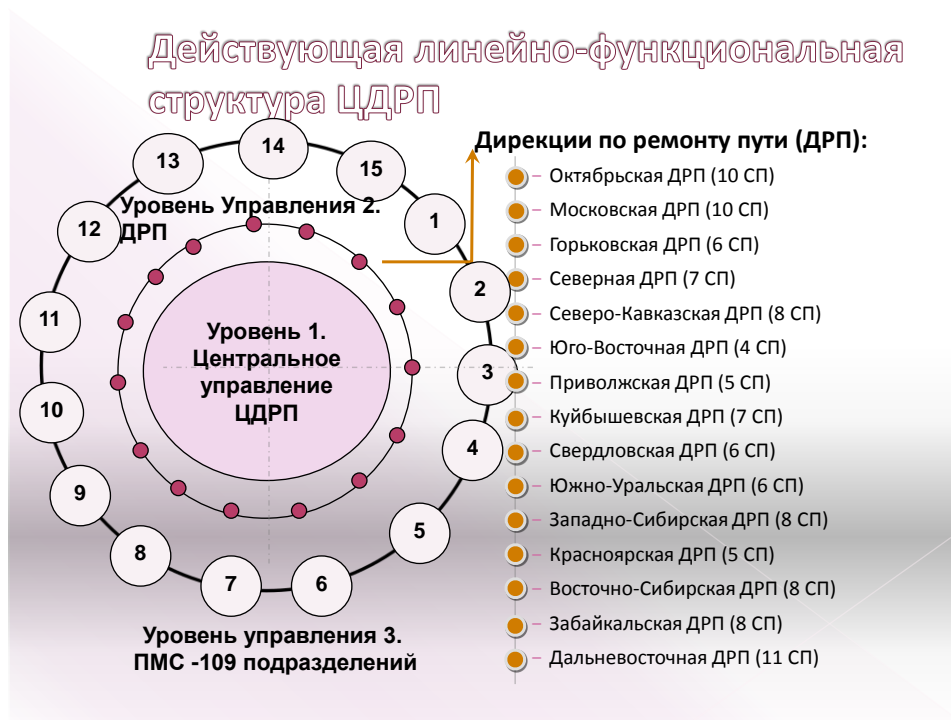


Рисунок 3- Структура ЦДРП

Это высокомеханизированные предприятия, имеющие полный комплекс тяжелых путевых машин и средств малой механизации, обладающие мощной производственно-технической базой, эффективно выполняющие работы по реконструкции (модернизации), капитальному и среднему ремонту пути, а также по укладке стрелочных переводов на железобетонных и деревянных брусках. Производственные базы оснащены современными высокопроизводительными путевыми машинами и механизмами, благоустроенными производственно-бытовыми зданиями для выполнения всех видов ремонта пути.

Производственная база ПМС представляет собой производственную платформу с достаточным путевым развитием для доставки материалов верхнего строения пути, их складирования, транспортирования при производстве работ, складирования и отгрузки готовой продукции.

ПМС включает стационарные и передвижные подразделения, звеносборочные базы, оснащенные оборудованием для сборки новых и разборки старых звеньев рельсошпальной решетки, на которых расположены склады готовых звеньев, новых и бывших в употреблении рельсов, шпал, скреплений.

Особенностью путевого хозяйства является то, что обновление верхнего строения пути и земляного полотна производится при реконструкции (модернизации) и капитальном ремонте пути.

Модернизация (реконструкция) верхнего строения пути (ВСП) предусматривает полный цикл обновления всей инфраструктуры железнодорожного транспорта: ремонт верхнего строения пути с заменой деревянной рельсошпальной решетки на рельсошпальную решетку на железобетонном основании со сдвижкой пути, замену рельсов на рельсовые плети, ремонт, обустройство земляного полотна и искусственных сооружений, ремонт посадочных платформ, перенос опор контактной сети, ремонт и обновление систем связи.

В производстве работ по модернизации принимают участие несколько исполнителей: структурные подразделения Красноярской Дирекции инфраструктуры (Служба пути, Служба электрификации, Служба автоматики и автоблокировки), Красноярская Дирекция по ремонту пути, сторонние организации. Для выполнения работ Служба пути Красноярской Дирекции инфраструктуры за 2-3 года до начала работ выдает техническое задание на проектирование институту «Росжелдорпроект». Институт производит изыскательские, геодезические работы ремонтируемого участка работ, разрабатывает проектно-сметную документацию, которая затем проходит Госэкспертизу.

При модернизации верхнего строения пути Красноярской ДРП выполняется комплекс работ: подготовительные работы на производственных базах ПМС – сборка рельсошпальной решетки (РШР) и стрелочных переводов, сварка рельсовых плетей из новых рельсов, демонтаж старогодной РШР и стрелочных переводов; работы на перегоне – демонтаж РШР, укладка РШР, стрелочных переводов, укладка рельсовых плетей из новых рельсов, сварка машинами ПРСМ, работы по обустройству земляного полотна (рисунок 4).

В план *капитального ремонта* структурных подразделений Центральной дирекции по ремонту пути включены следующие виды работ: капитальный ремонт с заменой рельсошпальной решетки, средний ремонт пути, замена рельсов новыми, сборка и укладка стрелочных переводов, капитальный ремонт земляного полотна, зданий, машин, механизмов и оборудования.

Объем работ по капитальному ремонту определяют на основании Положения о планово-предупредительном ремонте верхнего строения пути, земляного полотна и искусственных сооружений в зависимости от типа рельсов, рода шпал и балласта, грузонапряженности участка и учитывают пропущенный тоннаж, состояние рельсов, шпал и других элементов верхнего строения пути, устанавливаемое комиссиями осмотрами и анализом отчетных данных о состоянии участка по техническим паспортам дистанций пути.

Рисунок 4 – Комплекс работ выполняемых Красноярской ДРП при модернизации ВСП

Разработка годового плана по капитальному ремонту пути заканчивается составлением сводного плана и титульных списков.

В титульном списке приводят основные сведения о каждом объекте: наименование и место расположения объекта, характеристика ремонтируемого участка, объем работ, тип верхнего строения пути (ВСП) (приложение Б).

На основании заданных показателей составляется общий план подготовительных работ и график производства ремонтно-путевых работ. График производства работ составляется с учетом напряженности грузовых и пассажирских перевозок, летнего периода отпусков. При разработке графика производится расчет оптимальной продолжительности режима работ – «режим закрытого перегона» или работа в «окна» разной продолжительности (6, 8, 12, 16

часов). От этого режима зависит график движения грузовых поездов, расписания пассажирских пригородных поездов и поездов дальнего следования.

После определения объемов работ рассчитывают затраты на проведение плановых видов ремонта. Ежегодно ДРП рассчитывает и утверждает в Центральной дирекции по ремонту пути и в Департаменте пути и сооружений единичные стоимости (себестоимость) по видам капитального ремонта.

Формирование единичной стоимости пути в разрезе видов ремонта.

Порядок формирования единичной стоимости пути в разрезе видов ремонта необходим для формирования бюджета ЦДРП, а также, в случае выделения ремонтно-путевых работ в отдельный вид бизнеса и создания условий для развития конкуренции между предприятиями по ремонту пути, для экономического обоснования расценок на тот или иной вид ремонта одного километра пути.

Согласно Положению о системе ведения путевого хозяйства, утвержденному распоряжением ОАО «РЖД» от 30 октября 2009 года №2211р [54] основные виды работ подразделяются на:

- капитальный ремонт пути на старогодных материалах (КРС)
- усиленный средний ремонт (УСР)
- средний ремонт (СР)
- усиленный подъемочный ремонт пути (УП)
- подъемочный ремонт пути (ПР)
- сплошная замена рельсов (РИК)
- капитальный ремонт стрелочных переводов на железобетонном бруссе (КСПжб)
- капитальный ремонт стрелочных переводов на деревянном бруссе (КСПдер).

Каждый из перечисленных видов работ имеет свои технологические и технические особенности, а также требует определенного набора материалов верхнего строения пути. Различается для разных видов ремонта и уровень трудоёмкости работ. Исходя из этого, стоимость одного километра пути существенно отличается в зависимости от видов ремонта и затраты по каждому виду ремонта для формирования единичной стоимости следует учитывать отдельно.

При этом принципиальных отличий в самом порядке формирования единичной стоимости пути для разных видов ремонта нет. Состав затрат подразделяемый на прямые, накладные и прочие чётко определен и идентичен для любого из перечисленных видов ремонтно-путевых работ, различается только их величина в силу выше перечисленных причин.

Формирование единичной стоимости происходит на основе составления унифицированных (единообразных для всех видов ремонта) форм – плановых калькуляций.

Технология производства работ на каждом виде капитального ремонта предусматривает выполнение различного комплекса работ.

При капитальном ремонте на старогодных материалах с заменой рельсошпальной решетки (КРС) выполняется комплекс подготовительных работ на производственных базах ПМС и работы на перегоне (рисунок 5).

Рисунок 5 – Комплекс работ при капитальном ремонте на старогодных материалах

При производстве работ на среднем ремонте производятся только путевые работы по одиночной замене дефектных шпал, рельсовых креплений, очистка загрязненного щебеночного балласта (рисунок 6).

Рисунок 6 – Комплекс работ при среднем ремонте

При сплошной замене рельс выполняются подготовительные работы на производственной базе ПМС по сварке рельсовых плетей, путевые работы по замене рельс и рельсовых креплений на перегоне (Рисунок 7).

Рисунок 7 – Работы по Сплошной замене рельс

Капитальный ремонт стрелочных переводов предусматривает подготовительные работы по сборке стрелочных переводов на производственной базе ПМС, работы на перегоне по демонтажу старого и укладке нового стрелочного перевода, отделочные работы (рисунок 8).

Капитальный ремонт старогодных стрелочных переводов предусматривает подготовительные работы по ремонту старогодных стрелочных переводов на производственной базе ПМС, работы на перегоне по замене стрелочного перевода на новый (рисунок 8).

Выполнение работ на каждом этапе оформляется актом выполненных работ ф. ФПУ-27 (приложение В). При выполнении всего комплекса работ и сдаче отремонтированного объекта

в эксплуатацию, оформляется акт ф. ПУ-48 (ПУ-48а) (приложение Г) и сводный акт о стоимости выполненных работ ф.ФПУ-29 (приложение Д).

Рисунок 8 – Комплекс работ по КСП жб (КСП с/г)

Каждый вид ремонта имеет свои технические и технологические особенности, а также требует определенного набора материалов верхнего строения пути, различную трудоемкость работ. Стоимость одного километра пути существенно отличается в зависимости от вида ремонта.

Кроме того, стоимость одного вида ремонта на разных участках пути также может быть различна в зависимости от количества дефектных материалов, подлежащих замене, состояния пути ремонтируемого участка, а так же от удаленности титульного участка ремонта от исполнителя работ - путевой машинной станции.

Например, в 2015 году путевой машинной станцией №48 ст.Базаиха производился капитальный ремонт на старогодных материалах на объекте ст.Злобино путь 3 протяженностью 2,554 км и на объекте ст.Уяр путь 3 протяженностью 0,890 км. При равных условиях ремонтных работ (состояние пути, количество используемых материалов) стоимость работ на 1 км отличается на 360,8 тыс.руб. (ст.Злобино – 8536,8 тыс.руб., ст.Уяр – 8897,6 тыс.руб.), в том числе по элементам (Таблица 3).

Проведя анализ затрат по объектам, представленных в таблице, можно заметить, что увеличение затрат на объекте ст.Уяр произошло по элементам ФОТ монтеров пути и

машинистов, топливо и амортизация. Это связано с выплатой доплат за разъездной характер работ, дислокацией техники и доставкой работников со ст.Базаиха до ст.Уяр

Таблица 3 – Сравнение стоимости 1 км КРС

Элемент затрат	Ст. Злобино, тыс.руб.	Ст.Уяр, тыс.руб.	Отклонение, тыс.руб.
ФОТ монтеров пути	213,3	287,1	73,8
ФОТ машинистов	102,6	150,8	48,2
Эксплуатация машин, в т.ч.	170,5	358,4	187,9
- Топливо	5,8	44,7	38,9
- Амортизация	164,7	313,7	149,0
МВСП	7315,7	7315,7	0
Накладные и прочие	734,7	785,6	50,9
Всего затрат	8536,8	8897,6	360,8

Следовательно, при разработке графика производства работ и распределении объемов работ между путевыми машинными станциями следует учитывать отдаленность участков производства работ и расположение путевых машинных станций. А так же необходимо вести учет затрат не только по видам ремонта, но и по объектам.

Глава 3 Совершенствование бухгалтерского учета в подразделении Красноярской ДРП ОАО «РЖД»

3.1. Совершенствование подходов к организации учета и калькулирования в подразделениях ОАО «РЖД»

Себестоимость продукции (работ, услуг) является важнейшим показателем, отражающим результаты хозяйственной деятельности предприятия, а также инструментом оценки технико-экономического уровня производства и труда, качества управления. Она выступает как исходная база для формирования цен, а также оказывает непосредственное влияние на прибыль, уровень рентабельности и формирование бюджета.

По определению М.И.Баканова, М.В.Мельник, А.Д.Шеремет [3], под себестоимостью продукции, работ, услуг понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов, основных фондов, природного и промышленного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его усовершенствования.

Показатель себестоимости выполняемых работ отражает эффективность производственно-хозяйственной деятельности и затрагивает все экономические характеристики предприятия – от необходимого количества сырья и материалов до конкурентоспособности изделий. Он является отправной точкой при планировании хозяйственной деятельности, формировании цен и определении финансовых результатов. Себестоимость – это основной ценообразующий и прибылеобразующий фактор, поэтому изучение себестоимости позволяет, с одной стороны, дать обобщенную оценку эффективности использования ресурсов, с другой – определить резервы увеличения прибыли и снижения единицы продукции, для чего используются следующие источники информации: синтетические и аналитические счета, отражающие затраты материалов, денежных средств (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», первичные документы – плановые (сметные) нормативные данные о затратах и др.).

Себестоимость является незаменимым обобщающим показателем, всесторонне характеризующим основные причины и факторы, определяющие качество управления и организации производства в компании и ее подразделениях.

Различают плановую, фактическую и расчетную себестоимость.

Плановая себестоимость определяется в начале планируемого периода, исходя из плановых норм расходов и иных плановых показателей на этот период и определяется при составлении плановых калькуляций. Плановая себестоимость отражает максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми.

Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) определяется в конце отчетного периода на основании данных бухгалтерского учета о фактических затратах на производство, что отражается в фактической калькуляции. Фактическая себестоимость отражает реальные затраты на производство и реализацию продукции. На предприятиях с отлаженным производством отчетная себестоимость, как правило, должна быть ниже плановой.

По характеру участия в создании продукции (работ, услуг) выделяют основные и накладные расходы. Основные – расходы, непосредственно связанные с процессом изготовления продукции, в частности, затраты сырья, основных материалов и комплектующих, топлива и энергии, заработную плату производственных рабочих и т.д. Накладные – расходы, которые образуются под влиянием определенных условий работы организации, т.е. расходы по управлению и обслуживанию производством – цеховые, общезаводские, внепроизводственные (коммерческие), потери от брака.

На структурных подразделениях Красноярской ДРП применяется система учета полных затрат (Absorption-costing) – система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, согласно которой все прямые производственные затраты и все косвенные затраты включаются в себестоимость продукции. Она основывается на классификации затрат по способу отнесения на себестоимость (прямые и косвенные).

Прямые расходы относятся на конкретный вид продукции экономически обоснованным способом. Общая сумма косвенных затрат распределяется по видам продукции пропорционально выбранным коэффициентам распределения. Выбор коэффициентов распределения зависит от отраслевых особенностей, размеров предприятия, его организационной структуры, ассортимента выпускаемой продукции и других факторов. Чем больше затрат в структуре расходов предприятия являются прямыми, тем более точной оказывается величина себестоимости конкретных видов продукции.

Нормирование накладных и прочих расходов.

Норма - это обоснованная величина, полученная в результате анализа и расчета необходимых материалов, технологий, затрат времени, цен на продукцию при нормальных условиях. Нормы подразделяются на основные, идеальные, текущие.

Основные нормы - постоянные, неизменные нормы в течение длительного периода. Эти нормы имеют ограниченное применение, так как в условиях изменения объема производства, технологии, цен они не отражают запланированных затрат.

Идеальные нормы - минимальные затраты в идеальных условиях производства. На практике применяются редко, так как труднодостижимы, но используются менеджерами для стимулирования, мотивации.

Текущие нормы - достижимые затраты, которые могут быть реально осуществлены. Они служат базой для измерения отклонений фактических затрат от нормативных. В отличие от прямых затрат накладные расходы нормируются косвенным способом в процентах от выбранной базы исчисления.

Наиболее точные результаты будут получены при нормировании накладных расходов с использованием индивидуальных норм для каждой организации.

Расчет индивидуальных норм накладных расходов целесообразно осуществлять методом постатейного калькулирования, предусматривающим расчет массы накладных расходов для каждой ПМС расчетно-аналитическим методом по статьям затрат с отнесением ее к фонду оплаты труда рабочих основного производства.

Вице-президентом ОАО «РЖД» Ф.Б. Андреевым 27.02.2004 года утверждены «Методические рекомендации по планированию расходов, общих для всех мест возникновения затрат и видов работ, и общехозяйственных расходов в обособленных подразделениях линейного уровня»[18].

Рекомендации разработаны на основе новой Номенклатуры расходов основных видов деятельности железнодорожного транспорта (утв. приказом МПС России от 29.09.03 г. №68[75]) и предназначены для практического их применения при планировании расходов, общих для всех мест возникновения затрат и видов работ, и общехозяйственных расходов в обособленных подразделениях линейного уровня железных дорог.

Постатейное калькулирование затрат при расчете индивидуальной нормы накладных расходов следует осуществлять:

- по нормируемым статьям затрат - на основе действующих законодательных и нормативных документов, регламентирующих их величину;
- по ненормируемым статьям затрат - в соответствии с данными бухгалтерского учета ПМС.

При разработке норм накладных расходов следует руководствоваться следующими рекомендациями:

- затраты на оплату труда работников аппарата управления и прочего общезаводского персонала определяются соответствующим штатным расписанием и должностными окладами;
- канцелярские, типографские, почтовые, телеграфные и телефонные расходы рассчитываются по ПМС в целом, включая потребность подразделений предприятия. Расходы по содержанию телефонных станций и диспетчерской связи ПМС планируются специальными сметами расходов. По аналогичным сметам определяются расходы по содержанию технических средств управления;
- при планировании расходов на подготовку кадров и связанных с ней выплат, следует учитывать ограничения, установленные положениями п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ (часть вторая)[21];
- расходы по содержанию военизированной, пожарной и сторожевой охраны рассчитываются на основании договоров с обслуживающими организациями, утвержденного штатного расписания охраны и норм расходов, положенных для специального автотранспорта и личного состава охраны, а также на базе сметы текущих расходов на мероприятия по противопожарной охране;
- расходы по изобретательству и рационализации, охране труда и производственной санитарии, а также прочие затраты определяются по отчетным данным базового периода с учетом планируемых изменений, связанных с объемом и стоимостью.

Затраты по остальным статьям накладных расходов учитываются по данным бухгалтерского учета базового года.

Расчёт норматива накладных расходов методом постатейного калькулирования включает несколько этапов:

Этап 1. Определение величины накладных расходов ПМС в базовом периоде.

Расчет величины накладных расходов ПМС в базовом периоде производится в соответствии с вышеприведенным перечнем видов затрат по статьям Номенклатуры расходов на основе первичных учетных документов.

При определении величины накладных расходов конкретной ПМС по статьям и элементам затрат на основе первичных учётных документов в расчёт не включаются некоторые виды затрат, перечисленные ниже.

Этап 2. Определение базы исчисления нормы накладных расходов. За базу исчисления может быть принят фонд оплаты труда рабочих основного производства или величина прямых расходов базового периода.

Этап 3. Определение величины норматива накладных расходов. Величина накладных расходов базового периода относится к величине выбранной базы исчисления. Таким образом, норматив накладных расходов выражается в процентах от выбранной базы исчисления.

При расчёте величины накладных расходов методом постатейного калькулирования в состав норматива накладных расходов не включаются следующие виды затрат:

- пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые работникам на основании судебных решений (часть расходов по ст. 0757);

- налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком (за исключением отчислений на единый социальный налог) – часть расходов по ст. 0806, 0807, 0808, 0809, 0822;

- затраты на платежи (страховые взносы) по добровольному страхованию в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком средств транспорта (водного, воздушного, наземного), имущества, гражданской ответственности организаций - источников повышенной опасности, гражданской ответственности перевозчиков, профессиональной ответственности, по добровольному страхованию от несчастных случаев и болезней, а также медицинскому страхованию (часть расходов по ст. 0793, 0794, 0799);

- предусмотренные законодательством Российской Федерации затраты, связанные с набором рабочей силы, включая оплату выпускникам средних профессионально-технических училищ и молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебное заведение, проезда к месту работы, а также отпуска перед началом работы (часть расходов по ст. 0757, 0785);

- дополнительные расходы, связанные с использованием на ремонте объектов студенческих отрядов, военно-строительных частей и других контингентов (производимые в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации) – часть расходов по ст. 0757, 0785;

- расходы на проведение специальных мероприятий по обеспечению нормальных условий труда (по борьбе с радиоактивностью, силикозом, малярией, гнусом, энцефалитным клещом и др.) – часть расходов по ст. 0761;

- текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения (очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов), очисткой сточных вод и другими видами текущих природоохранных затрат (часть расходов по ст. 0766);

- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (работ, услуг) – часть расходов по ст. 0805.
- расходы на ликвидацию последствий аварий и крушений (общая величина расходов по ст. 0815);
- расходы на ликвидацию последствий брака в работе, вызванного нарушением ПТЭ (общая величина расходов по ст. 0816);
- уплата за недостающие и ненормально изношенные части подвижного состава (общая величина расходов по ст. 0818);
- недостачи и потери от порчи материальных ценностей (общая величина расходов по ст. 0819);
- другие потери от нарушений процесса производства (общая величина расходов по ст. 0820).

Указанные затраты в бухгалтерской отчетности относятся на статью «Накладные расходы», но не учитываются при определении норматива накладных расходов.

Для определения индивидуального норматива величина накладных расходов ПМС, полученная методом постатейного калькулирования по статьям затрат Номенклатуры, относится к величине базы исчисления накладных расходов за аналогичный период:

$$\text{---} \quad , \quad (3)$$

где, Нн.р. – норматив накладных расходов для ПМС, в %;

\sum НР - сумма накладных расходов по статьям Номенклатуры расходов, учитываемая при определении норматива, тыс. рублей;

\sum ПР – сумма прямых расходов тыс. рублей (заработная плата работников основного производства).

Расчёт среднего индивидуального норматива накладных расходов.

Средний индивидуальный норматив накладных расходов предназначен для более точного определения удельного веса накладных расходов ПМС в структуре затрат.

Расчёт среднего индивидуального норматива накладных расходов производится способом средней арифметической простой. Сначала методом постатейного калькулирования рассчитывается величина накладных расходов в каждом из нескольких базовых периодов, предшествующих текущему, и определяется норматив накладных расходов для каждого

периода. Затем определяется средний индивидуальный норматив накладных расходов по формуле:

$$\text{Нн.р.} = \frac{\sum_{i=1}^n \text{НРн.р.}_i}{n}, \quad (4)$$

где Нн.р. -средний индивидуальный норматив накладных расходов, в %;

НРн.р._i – норматив накладных расходов в i-м периоде;

n – число периодов, принимаемых в расчёт, величина n при расчёте по годам может быть принята от 2 до 5 лет в зависимости от требуемой точности расчёта при условии, что за рассматриваемые годы не произошло резкого изменения величины накладных расходов, вызванного объективными причинами, а также при отсутствии изменений в системе учёта накладных расходов за рассматриваемый период времени.

Индивидуальный норматив накладных расходов ПМС может быть пересмотрен в следующих случаях:

- по истечении 3-х лет с момента утверждения;
- в случае изменений в системе учёта, а именно – изменения состава накладных расходов, способа их расчёта, пересмотра базы распределения накладных расходов;
- в силу других объективных причин, вызвавших резкое изменение величины накладных расходов.

Предлагаемая вице-президентом ОАО «РЖД» Ф.Б. Андреевым 27.02.2004 методика была внедрена. Но эта методика достаточно трудоемка и затратна.

В отечественном учете распределение косвенных расходов между выполненными работами (оказанными услугами) представляет одну из существенных проблем производственного учета и имеет важное значение для точного исчисления производственной себестоимости этих работ, ценообразования, а также экономического анализа себестоимости. Обоснованное распределение затрат не позволит покрывать недостатки в работе и потери одних производств за счет других.

Важнейшим критерием выбора способа распределения косвенных расходов является максимальное приближение результата распределения к фактическому расходу на данный вид работ, услуг, что оказывает влияние на достоверность определения их себестоимости и в конечном итоге на прибыль предприятия. Кроме того, способ распределения должен соответствовать существующим в организации производственным (технологическим) процессам, быть простым, нетрудоемким, экономически выгодным. То есть «косвенные расходы должны находиться в причинной зависимости от базы распределения, соотношение

между косвенными расходами и базой по возможности должно быть неизменным, сама база постоянной, а ее размеры легко определяемыми».

Косвенные затраты распределяются на себестоимость отдельных видов продукции различными методами. Многие авторы предлагают свои методики распределения косвенных затрат.

Для распределения накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы распределения:

- Заработная плата производственных рабочих. Использование этого показателя желательно в тех случаях, когда заработная плата занимает больший удельный вес в общепроизводственных расходах, чем расходы на содержание оборудования.

- Прямые затраты. Косвенные производственные расходы распределяются пропорционально стоимости использованных на вид работ основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих.

- Стоимость основных материалов. В этом случае применяются ставки распределения накладных расходов в процентах от стоимости использованных основных материалов.

- Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам. Ставка рассчитывается либо по предприятию в целом, либо для каждого подразделения отдельно. Единую ставку распределения накладных расходов целесообразно использовать лишь тогда, когда на все работы во всех подразделениях затрачивается примерно одинаковое время. Если на эти работы затрачивается разное время, то необходимо установить ставки распределения накладных расходов по каждому подразделению, чтобы на все виды продукции распределялись фактически соответствующие им накладные расходы.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид работ. Это влияет на достоверность определения себестоимости работ. Вместе с тем выбранный способ должен соответствовать принятым производственным и технологическим процессам, более обоснованным принципам учета и калькулирования и быть нетрудоемким и простым для понимания. При выборе базы распределения следует руководствоваться содержанием отраслевых методических рекомендаций по учету, планированию и калькулированию себестоимости.

По мнению Н.П. Кондракова [11], многие руководители российских предприятий не уделяют должного внимания процессу формирования себестоимости продукции (особенно выбору варианта отнесения косвенных (накладных)

расходов на конкретное изделие). "В одной и той же компании при одних и тех же условиях, в зависимости от учетной политики, продукт может быть как прибыльным, так и затратным, - утверждает Н.П. Кондраков. Поэтому встает вопрос о выборе правильного критерия разнесения затрат.

Контроль за накладными расходами осуществляется в рамках средств, отпускаемых на содержание объектов (цехов, участков, предприятия в целом), на оплату труда управленческого и обслуживающего персонала, на командировочные расходы, охрану труда, на содержание объектов в разрезе установленных смет. Это позволяет эффективно управлять затратами, себестоимостью выполняемых работ, используемой техникой.

Учет затрат в Красноярской дирекции по ремонту пути на выполнение ремонтных работ ведется с подразделением затрат отчетного периода на прямые и косвенные с включением последних после распределения в калькуляцию стоимости работ на 1 км ремонта.

На анализируемом предприятии (Красноярской дирекции по ремонту пути) выделяют следующие виды косвенных расходов:

- а. общепроизводственные расходы, которые включают в себя:
 - заработную плату производственного персонала и начисления на нее;
 - амортизационные отчисления на оборудование и транспортные средства;
 - затраты на ремонт и эксплуатацию оборудования (заработная плата и начисления на нее, материалы, запчасти, смазочные материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности, электроэнергия, услуги сторонних организаций);
 - содержание зданий, сооружений (заработная плата и начисления на нее, материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности);
 - затраты на ремонт зданий, сооружений производственного назначения (заработная плата и начисления на нее, материалы, услуги сторонних организаций);
 - затраты на внутрифирменное перемещение грузов (заработная плата и начисления на нее);
 - прочие общепроизводственные расходы;
- б. общехозяйственные расходы, без расходов на содержание аппарата управления, которые связаны с функционированием предприятия как единого производственно-хозяйственного механизма, направлены на управление и обеспечение общих условий бесперебойного хода производства, включают в себя:

- расходы на содержание персонала (без расходов по аппарату управления) (заработная плата, отчисления на социальные нужды, страхование работников, имущества, подготовка кадров, предварительные мед.осмотры);

- расходы на служебные командировки;

- расходы на содержание охраны (заработная плата и начисления на нее, расходы на пожарную охрану, вневедомственная охрана);

- услуги связи;

- налоги и сборы;

- содержание зданий, сооружений общехозяйственного назначения;

- содержание технических средств управления (заработная плата и начисления на нее, услуги сторонних организаций по ремонту техники, информационные услуги).

с. общехозяйственные расходы на содержание аппарата управления, которые включают в себя:

- заработную плату аппарата управления, единый социальный налог;

- командировочные расходы аппарата управления;

- затраты на содержание легкового автотранспорта (заработная плата водителей и начисления на нее, горюче смазочные материалы, запчасти, расходы на служебные командировки);

Для расчета плановых калькуляций за базу распределения косвенных затрат принимается фонд оплаты труда основных производственных рабочих. На сегодняшний день данный метод распределения косвенных затрат не позволяет точно определить плановую стоимость ремонта и спрогнозировать затраты на ремонтные работы с минимальной погрешностью.

Из анализа стоимости ремонтов пути по их видам можно сделать вывод, что наибольший удельный вес в структуре затрат составляет стоимость материалов, а в среднем ремонте кроме материальных затрат еще и затраты на оплату труда.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Развитие экономики во многом зависит от состояния транспортной инфраструктуры. Россия, как известно, занимает одну шестую часть суши и имеет большую протяженность транспортных путей как локального, так и магистрального назначения.

При этом железнодорожные перевозки являются наиболее востребованным транспортом в виду оптимального соотношения цена-качество. Особенно ярко данное соотношение проявляется в кризисных условиях, так как стоимость иных транспортных услуг резко возрастает.

ОАО «РЖД» установлен вектор развития на повышение качества предоставляемых услуг без повышения цен и тарифов, что возможно только при условии принятия системы жесткой экономии, при которой затраты остаются на докризисном или меньшем уровне. Поэтому разработка мероприятий, направленных на повышение эффективности ведения учета затрат на оказание услуг, является неотъемлемой частью стратегии развития ОАО «РЖД» и его структурных подразделений. В частности, целью деятельности Центральной дирекции по ремонту пути является необходимость производить качественный капитальный ремонт и модернизацию верхнего строения пути, который обеспечивает безопасные поездки пассажиров и сохранность перевозимых грузов.

Исходя из вышесказанного, была поставлена цель магистерской работы.

Целью работы является совершенствование методики учета затрат на производство и калькулирования себестоимости выполняемых работ, оказываемых услуг на предприятиях путевого хозяйства ОАО «Российские железные дороги».

В первой главе рассмотрены гражданско-правовые основы организации типов структурных (обособленных) подразделений, проведен анализ вариантов организации бухгалтерского учета и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг в структурных подразделениях организаций.

В первом параграфе второй главы раскрыты особенности технологического процесса восстановительных работ, в виде капитально ремонта и модернизации (реконструкции) верхнего строения пути, и их влияние на организацию учета затрат в обособленном подразделении ОАО «РЖД». Выявлено, что каждый из видов работ, производимый Красноярской дирекцией по ремонту пути, имеет свои технологические и технические особенности, а также требует определенного набора материалов верхнего строения пути. При этом для разных видов ремонта характерен различный уровень трудоёмкости работ. Исходя из этого, стоимость одного километра пути существенно отличается в зависимости от видов

ремонта и затраты по каждому виду ремонта для формирования единичной стоимости следует учитывать отдельно.

Во втором и третьем параграфах второй главы была проанализирована действующая система учета и калькулирования себестоимости услуг по восстановлению верхнего строения путей, проведен анализ затрат на производство услуг в обособленном подразделении Красноярской дирекции по ремонту пути. В ходе исследования было выявлено, что косвенные расходы распределяются пропорционально прямому фонду оплаты труда, что является нецелесообразным, так как развитие технологий обусловило изменение структуры восстановительных работ, а именно: произошло сокращение рабочих, в связи модернизацией процесса укладки рельсошпальных решеток. Поэтому наибольший удельный вес в себестоимости восстановительных работ приходится на материалы. По результатам анализа себестоимости работ по ремонту и модернизации верхнего строения пути было выявлено, что в основном снижение себестоимости данных работ достигается за счет использования старогодных материалов, и за счет использования транзитных перевозок для доставки материалов к месту осуществления восстановительных работ.

В третьей главе сформулированы рекомендации по совершенствованию подходов к организации учета затрат и калькулирования себестоимости услуг в ЦДРП ОАО «РЖД». В том числе, внесены предложения по выбору баз распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Во второй части третьей главы проведена апробация усовершенствованной методики организации учета и распределения косвенных расходов. Результаты исследования подтверждают эффективность предложенной методики совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости услуг. Это говорит о том, что данные предложения по совершенствованию процесса учета затрат и их распределения целесообразны.

В результате достижения цели были сформулированы следующие выводы и предложения:

- Выявлено, что система производственного учета предполагает совмещение управленческого и финансового учета, который достигается посредством использования технического счета 32 «Счет учета затрат на производство».
- Обнаружено, что система распределения косвенных расходов является некорректной. В частности, не соответствуют типу производства базы распределения как общепроизводственных, так и общехозяйственных расходов.

- Для устранения вышеуказанного недочета был проведен анализ различных вариантов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов с применением различных баз.
- На основе приведенных расчетов были определены оптимальные базы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
- В качестве базы распределения общепроизводственных расходов было предложено использовать показатель «прямые материальные затраты», так как он наиболее точно соответствует характеру предоставляемых услуг и типу производства.
- Общехозяйственные расходы рекомендовано распределять в два этапа. На первом этапе распределению подлежат общехозяйственные расходы, без расходов на содержание аппарата управления. В качестве базы распределения должны выступать прямые затраты на предоставление услуг. На втором этапе распределяются общехозяйственные расходы на содержание аппарата управления пропорционально базе «Прямой фонд оплаты труда основных производственных рабочих (машинистов и монтеров пути)».

Для внедрения в практику учета производственных затрат, сформулированы предложения о внесении изменений в приказ об учетной политике, как Центральной дирекции по ремонту пути, так и ОАО «Российские железные дороги».

Наши рекомендации приняты к рассмотрению, что подтверждается приложенной справкой о внедрении результатов выпускной квалификационной работы.

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

ВСП – верхнее строение пути;
ДИ – Дирекция инфраструктуры;
ДРП – дирекция по ремонту пути;
КРС – Капитальный ремонт на старогодных материалах;
КСПдер – Капитальный ремонт стрелочных переводов на деревянном бруссе;
КСПжб – Капитальный ремонт стрелочных переводов на железобетонном бруссе;
МВЗ – места возникновения затрат;
МВСП – материалы верхнего строения пути;
НЗП – незавершенное производство
ПМС – путевая машинная станция;
ПР – подъемочный ремонт пути;
ПРСМ – путевая рельсосварочная самоходная машина;
ПУД – первичные учетные документы;
ПЧ – дистанция пути;
РИК – сплошная замена рельс;
РСП-М – Рельсосварочное предприятие;
РШР – рельсошпальная решетка;
СР – средний ремонт;
УВР – укрупненные виды работ;
УП – усиленный подъемочный ремонт;
УСР – усиленный средний ремонт;
ФОТ – фонд оплаты труда;
ЦП – Департамент пути и сооружений;
ЦДРП – Центральная дирекция по ремонту пути.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Абрамов, А.П. Место транспорта в системе общественного производства: учебник / А.П.Абрамов. – М.: Высшая школа, 1982. – 80 с.
2. Абрамов, А.П. Проблемы управления эксплуатационными расходами и создание конкурентной среды на транспортном рынке путём совершенствования системы налогообложения // Труды научно-практ.конф. «Современные проблемы экономики и управления на железнодорожном транспорте / А.П.Абрамов. – М.: МИИТ – 1999. – 150 с.
3. Баканова, М. И. Теория экономического анализа. Учебник. / М.И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет— 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2005, — 536 с: ил. ISBN 5-279-02718-9
4. Беляева, Н.А. Организация бухгалтерского учета в обособленном подразделении, Н. А. Беляева // «Все для бухгалтера» №4, 2008
5. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина. 8-е изд, испр. – М.: Омега-Л, 2010. – 570 с.
6. Гарнов, И.Ю. Особенности бюджетного учета и налогообложения обособленных подразделений бюджетного учреждения, И.Ю. Гаранов // "Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях", 2009, № 21
7. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 30.12.2015) // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Давыдов, А. В. Теоретические и методологические основы заработной платы на железнодорожном транспорте / А.В. Давыдов. – Новосибирск: Изд-во СГУПС (НИИЖТа), 2000. – 268с.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет. Пер. с англ. В.Н. Егорова, / К.Друри, 6-е изд. – М.: ЮНИТИ, 2007. – 1401 с.
10. Закон РФ [Электронный ресурс] от 10.07.1992 № 3226-1 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
11. Кондраков Н.П.. Бухгалтерский учет / Н.П.Кондраков. - М.:2007.-592 с
12. Концепция реформирования организационной структуры путевого комплекса: утверждена Министром путей сообщения Н.Е. Аксененко 27 апреля 2001 г

13. Концепция реформирования ремонтного комплекса путевого хозяйства ОАО «РЖД»: утверждена протоколом заседания совета директоров ОАО «РЖД» от 20 апреля 2007 г. № 8
14. Кожина, Т.В. Особенности построения бухгалтерского и налогового учета в обособленных подразделениях организаций / Т.В. Кожина, К.А. Веретенникова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. ООО «Издательский дом Финансы и Кредиты» - Москва, 2015 - №23 (383) – С. 29-35. ISSN 2079-6714.
15. Лapidус Б.М. Стратегия развития железнодорожного транспорта – инструмент инновационного прорыва в интересах общества и экономики России [и др.] / Б.М.Лapidус // Экономика железных дорог, 2008. № 10. С.12-20.
16. Лapidус Б. М., Теория и практика управления эксплуатационными затратами железнодорожного транспорта./ Б. М. Лapidус, Д. А. Мачерет, А. Н. Вольфсон - М., МЦФЭР. 2002г. 256 с.
17. Мачерет Д.А. Совершенствование методов планирования и регулирования эксплуатационных расходов/ Д. А. Мачерет // Экономика железных дорог, 2002, № 8. С.15-28.
18. Методические рекомендации по планированию расходов, общих для всех мест возникновения затрат и видов работ, и общехозяйственных расходов в обособленных подразделениях линейного уровня, утвержденные вице-президентом ОАО «РЖД» Ф.Б. Андреевым 27.02.2004 года
19. Методические рекомендации по расчету стоимости эксплуатации путевых машин.
20. Министерство путей сообщения Российской Федерации приказ от 29.10.2003г. №68 «Об утверждении номенклатуры расходов основных видов хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта».
21. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.12.2015) // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
22. Немушкина Н. В. Особенности учёта затрат на железнодорожном транспорте: сб. науч. тр. / Н. В. Немушкина - Самара, СамИИТ, 2001. С.185-187.
23. Петрова Е.А. Организация бухгалтерского учета в обособленных подразделениях / Е. А. Петрова // ISSN 1993-047X. «Актуальные проблемы экономики и права». № 4, 2008.
24. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 01.08.2011 № 03-02-07/1-269 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

25. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 03.02.2012 № 03-02-07/1-30 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
26. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 05.08.2011 № 03-02-07/1-279 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
27. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 05.08.2011 № 03-02-07/1-278 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
28. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 10.01.2012 № 03-02-07/1-8 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
29. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 16.12.2011 № 03-04-06/3-346 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
30. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 18.01.2012 № 03-02-07/1-20 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
31. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 24.05.2006 № 03-02-07/1-129 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
32. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 28.07.2011 № 03-02-07/1-265 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
33. Письмо УФНС России по г. Москве [Электронный ресурс] от 31.03.2010 № 16-15/033302@ // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
34. Письмо ФНС России [Электронный ресурс] от 18.01.2011 № ПА-4-6/449 // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
35. Письмо ФНС России [Электронный ресурс] от 27.10.2011 № ПА-4-6/17834 «О применении понятий, используемых в НК РФ, в том числе понятия обособленного подразделения для целей налогового контроля» // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
36. Положение о корпоративной системе оплаты труда работников филиалов и структурных подразделений ОАО «РЖД» от 1.04.2007г.
37. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.05.2011 № 15АП-4108/2011
38. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 02.11.2007 по делу № А26-11293/2005.
39. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20.06.2007 № Ф08-3590/2007-1449А.

40. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 21.09.2006 № Ф08-4234/2006-1814А.
41. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.11.2006 № Ф08-6161/2006/2552А
42. Приказ Минфина России [Электронный ресурс] от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790). // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
43. Приказ Минфина России [Электронный ресурс] от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
44. Приказ Минфина России [Электронный ресурс] от 09.12.1998 N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98".// Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
45. Приказ Минфина РФ [Электронный ресурс] от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
46. Приказ Минфина РФ [Электронный ресурс] от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.04.2001 № 2689) // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
47. Приказ Минфина РФ [Электронный ресурс] от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
48. Пути повышения эффективности функционирования железных дорог на транспортном рынке России. Под редакцией канд. экон. наук Л. А. Мазо. М., ИНТЕКСТ, 2000, 240с.
49. Раенок, Д.Л. Экономическое управление объектами инфраструктуры железнодорожного транспорта: дисс..канд.экон.наук 08.00.05 / Раенок Дмитрий леонидович. – Санкт-Петербург, 2014 -208с.

50. Распоряжение ОАО «РЖД» №602р от 06.04.2016г.
51. Распоряжение ОАО «РЖД» №1449Р от 17.06.2014 г
52. Распоряжение ОАО «РЖД» №1834р от 19.09.2007г.
53. Распоряжение ОАО «РЖД» №2124р от 13.10.2010г.
54. Распоряжение ОАО «РЖД» №2211р от 11.09.2015г
55. Распоряжение ОАО «РЖД» №2343р от 31.10.2011г.
56. Себестоимость ж.д. перевозок / Под ред. Н.Г. Смеховой и А.И Купорова. М. 2003, 494 с.
57. Смехова, Н.Г. Управление затратами железнодорожного транспорта по видам деятельности и УВР ОАО «РЖД»./ Н.Г. Смехова //Корпоративные финансы, М.: 2007. № 5 - С.24-36.
58. Стратегия развития железнодорожного транспорта в РФ до 2030г: Распоряжение Правительства РФ от 17 июня 2008г. № 877-р // Собрание законодательства РФ. – 21.07.2008. – № 29.
59. Суменкова, А.М. Природно-климатический риск в управлении затратами путевого хозяйства: дисс... канд. экон. наук / А. М. Суменкова: 08.00.12 М., 2006.
60. Сущность калькулирования [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://edu.dvgups.ru/>
61. Терешина, Н.П. Экономическое регулирование и конкурентоспособность перевозок / Н.П. Терешина - М., ЦНТБ МПС,1994г.– 132с.
62. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] от 30.12.2001 №197-ФЗ (ред. от 30.12.2015) // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
63. Федеральный закон [Электронный ресурс] от 12.01.1996 № 7-ФЗ // Справочная система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
64. Чудов, А.С. Себестоимость железнодорожных перевозок [Текст] / А.С. Чудов, А.М. Шульга А.М., Н.Г. Смехова. – М.: Транспорт, 1976. – 296с
65. Шишкеедова, Н. Н. Учреждение и его обособленные подразделения: правовые проблемы и налогообложение / Н. Н. Шишкеедова // Советник бухгалтера государственного и муниципального учреждения / №5, май, 2012
66. Шульга, А. М., Себестоимость железнодорожных перевозок / А. М. Шульга, Н. Г. Смехова - М., Транспорт, 1985 г., 280с.
67. Щур, Д. Л., Методика разработки положений о структурных подразделениях / Д. Л. Щур // Кадры предприятия №6, 2004

68. Экономика железнодорожного транспорта: Учеб. Для вузов ж. д. трансп/ Н.В.Белов, Н.П.Терёшина, В.Г. Галабурда и др., Под редакцией Н.П.Терёшиной, Б.М.Лapidуса, М.Ф.Трихункова - М. , 2001. – 600с

69. Экономика железнодорожного транспорта: Учебник для вузов / Под ред. И.В. Белова - М.: Транспорт, 1989.

70. Экономика железнодорожного транспорта. Под ред. В. Дмитриева. М., Транспорт, 1997г