

С-799051

На правах рукописи

**Завьялова Татьяна Владимировна**

**НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В РЕМОНТНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ  
ПУТЕВОГО ХОЗЯЙСТВА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Саранск – 2012

Работа выполнена в АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» Саранский кооперативный институт (филиал)

Научный руководитель кандидат экономических наук, доцент  
Земсков Владимир Михайлович

Официальные оппоненты: Колесник Наталья Федоровна, доктор  
экономических наук, доцент, ФГБОУ ВПО  
Мордовский государственный университет  
им. Н.П. Огарева, кафедра бухгалтерского  
учета и аудита, профессор

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000808977

Ретинский Михаил Федорович, кандидат  
экономических наук, доцент, ОАО  
«Нижегородский машиностроительный  
завод» начальник управления  
внешнеэкономической деятельности

Ведущая организация САМ ГУПС в г. Рузаевка филиала  
федерального Самарского государственного  
бюджетного образовательного учреждения  
Российского профессионального образования  
Самарского государственного университета  
путей сообщения в г.Рузаевка

Защита состоится 30 октября 2012 года в 15.00 час.на заседании  
диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном  
бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального  
образования «Нижегородский государственный университет им. Н. И.  
Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д.  
37, ауд. 315.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального  
государственного бюджетного образовательного учреждения высшего  
профессионального образования «Нижегородский государственный  
университет им. Н. И. Лобачевского».

Автореферат разослан 28 сентября 2012 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Т. С. Маслова

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

1. Актуальность темы исследования. В России железнодорожный транспорт является важнейшим стратегическим государственным инструментом, наполняемым многими экономическими, геополитическими и социальными смыслами и создающий предпосылки для нормального функционирования всех отраслей народного хозяйства.

Стратегия развития железнодорожного транспорта в Российской Федерации до 2030 года предусматривает проведение комплексной реконструкции и капитального ремонта железнодорожного пути, что обеспечит преодоление определенного технического, организационного и экономического уровня российских железных дорог от уровня развитых стран Западной Европы. Результатом совершенствования технико-эксплуатационных характеристик линии железнодорожной магистрали должно стать увеличение грузооборота в 1,7 раза, скорости поездов дальнего следования на 17 %, появление новых высокоскоростных маршрутов от 160 километров в час и выше в 2011.

Одним из активных инструментов инновационного развития ОАО «РЖД» являются технологии бережливого производства (англ. lean production), активно внедряемые на железнодорожном транспорте и направленные на минимизацию затрат в отраслевых хозяйствах и линейных подразделениях. В подразделениях путевого хозяйства одним из важных резервов экономии в ремонтном производстве являются ресурсосберегающие технологии, уровень планирования и распределения рабочего времени, расстановка производственного персонала, технологии наладки путевых машин и механизмов.

В этой связи, учет затрат и калькулирование себестоимости ремонтной продукции должен рассматриваться как важнейший информационный источник оперативного реагирования на экономное потребление производственных ресурсов.

Системная реализация процедуры калькулирования себестоимости на железнодорожном транспорте происходит в рамках корпоративной системы управления и ограничивается единым информационным пространством, в котором ремонтные подразделения путевого хозяйства выполняют роль связу-

ющего информационного звена при калькулировании себестоимости перевозочного процесса. Между тем, в учетной практике путевого хозяйства на железнодорожном транспорте методология затрат остается на уровне 50-60-х годов прошлого столетия. Особенно отстает от современного учета затрат отдельных производственных единиц (путевая машинная станция, дистанция пути и пр.). Практика использования ведомственных систем калькулирования себестоимости продукции путевого хозяйства усложняет калькуляционный процесс, перегружая арифметический аппарат, что, в конечном итоге отражается на точности и влечет искажение данных о себестоимости по калькуляционным объектам.

На наш взгляд, совершенствование производственного учета ремонта железнодорожного пути, должно структурироваться в рамках нормативного метода (аналога системы «Standart-cosb»). Актуальность данной системы в настоящее время усиливается в связи с задачей приближения российского учетных стандартов к МСФО, в частности к МСФО 2 «Запасы» рекомендовано для текущей оценки производственных затрат применение системы «Standart-cosb», а сверхнормативные отклонения декапитализируются.

Система бюджетирования на железнодорожном транспорте структурируется на уровне функциональных и территориальных филиалов, исключив из этой цепочки, первичные центры ответственности производственных структурных единиц (ремонтные участки, околотки, бригады монтеров пути и т.д.), что обезличивает учетные данные о затратах на производство и препятствует оперативному реагированию и принятию объективных управленческих решений. Решением данной проблемы, по нашему мнению, является разработка методики формирования центров ответственности и форм внутривозвратной отчетности для каждого из первичных центров ответственности сосредоточенных внутри ремонтных подразделений путевого хозяйства.

Исходя из этого, актуальность модернизации производственного учета в ремонтных подразделениях путевого хозяйства на железнодорожном транспорте трудно переоценить.

Степень изученности проблемы. Значительный вклад в формирование концепции и методических аспектов организации производственного учета

внесли такие видные ученые как: А.С. Бакаев, А.П. Бархатов, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, К.М. Гариффулин, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, А.Ш. Маргулис, М.В. Мельник, Е. А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, С.А. Рассказова, В.Ф. Палий, С.С. Сатубалдин, С.А. Стуков, А.Д. Шерemet. Формирование отечественной концепции организации производственного учета осуществлялось под бурным влиянием зарубежных исследователей: А. Апчерча, Х. Блека, К. Друри, Ж. Ришара, П. Хорвата, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, Дж. Эрнота Р.Энтони, А. Яруговой.

Однако, несмотря на высокую степень актуальности, в работах выше-названных авторов недостаточно отражены вопросы, связанные с совершенствованием учета затрат и калькулирования себестоимости ремонта железнодорожного пути в линейных подразделениях путевого хозяйства на железнодорожном транспорте.

В настоящее время управленческий аппарат ремонтных подразделений железнодорожного транспорта нуждается в формировании доступной и аналитической системы учета затрат и калькулирования себестоимости, способной удовлетворять информационные потребности менеджмента на всех уровнях корпоративного управления.

Методическое и практическое значение указанных вопросов, их недостаточная разработанность, а также острая необходимость совершенствования производственного учета ремонта железнодорожного пути, обусловили выбор темы настоящего диссертационного исследования.

**Цели и задачи исследования.** Целью исследования является разработка научных и практических рекомендаций по совершенствованию производственного учета в ремонтных подразделениях путевого хозяйства на железнодорожном транспорте. Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

1. Исследовать общую постановку производственного учета в организациях железнодорожного транспорта, классификацию затрат для разработки решений по ее совершенствованию.

2. Пересмотреть действующую номенклатуру производственных статей затрат, приблизив ее с учетом специфики производства ремонтных работ железнодорожного пути;

3. Разработать методику учета затрат по местам их формирования и центрам ответственности на уровне линейных подразделений путевого хозяйства;

4. Выполнить выборочный анализ качества текущих норм и нормативов основных затрат и накладных расходов в ремонтном производстве железнодорожного пути и определить возможности их реструктуризации;

5. Рекомендовать порядок учета изменения текущих норм, как конкретных результатов технического развития производства, обеспечивающего экономии хозяйственных средств от внедрения инновационных технологий бережливого производства;

6. Разработать принципиальную схему нормативного учета применительно к ремонтным производствам путевого хозяйства, обеспечив при этом системный подход при формировании информационных массивов для дирекций территориальных филиалов.

**Предметом исследования** диссертационной работы является теоретико-организационные аспекты и методический инструментарий производственного учета в ремонтных подразделениях путевого хозяйства на железнодорожном транспорте.

**Объектом исследования** является учетно-аналитический информационный массив ремонтных подразделений путевого хозяйства (путевые машинные станции, дистанции пути) Куйбышевской железной дороги ОАО «РЖД».

**Теоретическую и методологическую основу** исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых, периодическая литература, нормативные акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета, международные стандарты учета и финансовой отчетности, отраслевые методические инструкции, корпоративные стандарты ОАО «РЖД».

**Информационной базой** послужили практические данные финансово-хозяйственной деятельности подразделений путевого хозяйства, в том числе

данные первичных документов, учетных регистров, калькуляции себестоимости ремонтных работ, внутренние нормативные документы.

Методика исследования структурируется в рамках диалектического метода познания, предполагающего изучение отраслевых особенностей учета затрат на производство ремонтных работ железнодорожного пути в подразделениях путевого хозяйства. В процессе исследования использовались общенаучные методы: анализ и синтез, логический, системный и комплексные подходы, а также методы экономического анализа.

**Область исследования.** Диссертационное исследование выполнено по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», пункт 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях в различных организационно-правовых формах, всех сфер и отраслей», 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, метод ее статистического анализа», в соответствии с Паспортом специальностей ВАК «Экономические науки».

**Научная новизна** диссертационного исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций в области производственного учета ремонта железнодорожного пути. В процессе научного исследования получены следующие наиболее значимые результаты:

1. разработаны рекомендации по модификации общепринятой отраслевой классификации затрат на железнодорожном транспорте, позволяющие расширить границы информационного пространства корпоративной системы управления. Приведена в соответствие ведомственная классификация затрат по способу включения в себестоимость с общепринятой учетной практикой; выделены контролируемые и неконтролируемые затраты; расширена классификация по местам их формирования и центрам ответственности.

2. определены изменения отраслевого состава затрат на ремонт железнодорожного пути, позволяющие повысить достоверность и прозрачность калькулирования себестоимости на всех уровнях ее формирования.

3. рекомендована детализированная схема учета затрат по местам их формирования и центрам ответственности, а также предложены состав и формы внутрихозяйственной отчетности для центров затрат, что в комплексе позволит сформировать единое информационное пространство для системной реализа-

ции и бухгалтерского контроля бюджетирования на железнодорожном транспорте.

4. разработаны рекомендации в области нормативного хозяйства, путем ориентирования на технически-обоснованные текущие нормы, выражающие специфику ремонтного производства, что позволит отказаться от обезличенного механизма формирования тарифов на ремонт железнодорожного пути. Уточнена методика нормирования затрат, направленная на расширение технико-эксплуатационных показателей железнодорожного пути (радиус кривизны участка).

5. Разработаны рекомендации по учету изменений норм, отражающие конкретные результаты инновационных технологий экономного производства.

6. Разработаны формы нормативной документации (первичные сигнальные документы, нормативная калькуляция, калькуляционные ведомости); предложена к применению авторская разработка классификатора отклонений от норм с учетом особенностей работ по ремонту железнодорожного пути, что в комплексе позволяет формировать единый информационный массив калькулирования себестоимости по видам ремонтных работ и центрам ответственности.

**Теоретическая значимость** диссертационного исследования состоит в уточнении теоретических основ и выработке методик производственного нормативного учета затрат на ремонт железнодорожного пути.

**Практическая значимость** исследования заключается в том, что предложенная система производственного учета деятельности по ремонту железнодорожного пути доведена до уровня практической реализации в ремонтных подразделениях путевого хозяйства на железнодорожном транспорте (Путевая машинная станция – 146 - структурное подразделение Куйбышевской дирекции по ремонту пути, Рузаевская Дистанция гражданских сооружений - структурное подразделение Куйбышевской железной дороги ОАО «РЖД», Рузаевская дистанция пути – структурное подразделение Куйбышевской железной дороги ОАО «РЖД»).

**Апробация работы.** Основные положения обсуждены и раскрыты в тезисах, статьях и выступлениях на международных и всероссийских научно-практических конференциях. Практические положения диссертационного исследования по совершенствованию производственного учета на базе нормативного метода нашли практическое применение с незначительными дополнениями в ремонтных работах локомотивных депо и в других хозяйственных единицах железнодорожного транспорта.

**Публикации.** По результатам исследования опубликовано 13 печатных работ общим объемом 5,4 печатных листа, из них 3 статьи опубликованы в изданиях рекомендованных ВАК, объемом 1,54 печатных листа.

**Объем и структура работы.** Диссертационная работа изложена на 166 страницах и включает введение, три главы, заключение и список литературы, содержащий 158 наименований. Работа содержит 27 таблиц, 8 рисунков и 16 приложений.

## **II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

Во введении обоснована актуальность темы диссертации на основе исследования степени ее разработанности; осуществлена постановка цели и задач, определены объект и предмет исследования; приводится характеристика основных положений научной новизны и практической значимости полученных результатов.

В первой главе «**Концептуальные основы учета затрат и калькулирования себестоимости на железнодорожном транспорте**» - изложены результаты исследования понятийного аппарата в области производственного учета, уточнены определения «затраты», «издержки», «расходы», «калькулирование себестоимости». Изучено влияние технико-экономических особенностей деятельности по ремонту железнодорожного пути на производственный учет. Исследована отраслевая классификация затрат на железнодорожном транспорте и разработаны авторские рекомендации по ее модификации.

Во второй главе «**Анализ действующей практики учета затрат и калькулирования себестоимости ремонтных работ в подразделениях пу-**

тевого хозяйства на железнодорожном транспорте» - изучен отраслевой состав калькуляционных статей по ремонту железнодорожного пути и разработаны рекомендации в области разукрупнения и ввода дополнительных статей, проанализировано влияние функционально-ориентированного подхода, действующего в рамках корпоративной системы управления на железнодорожном транспорте, на организацию сводного учета затрат в подразделениях путевого хозяйства.

В третьей главе «Совершенствование методики учета затрат и калькулирования себестоимости ремонтных работ в подразделениях путевого хозяйства» - разработана организационная схема учета затрат по центрам ответственности и формы внутрихозяйственной отчетности; изучены предпосылки и условия внедрения нормативного учета затрат на ремонт пути, рекомендованы варианты оперативного бухгалтерского учета отклонений по установленным номенклатурам их видов. Разработаны формы нормативной документации, позволяющие оперативно выявлять отклонения, систематизировать данные о затратах и формировать единый информационный массив нормативного учета.

В заключении изложены основные выводы по результатам диссертационного исследования.

### **III. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

*1. Разработаны рекомендации по модификации отраслевой классификации затрат, практикуемой в настоящее время на железнодорожном транспорте, которые обеспечивают значительное расширение границ информационного пространства корпоративной системы управления.*

Формирование информационного поля для принятия управленческих решений находится в прямой зависимости от уровня классификации затрат, соответствующей современным концепциям корпоративной системы управления. В настоящее время классификация затрат на железнодорожном транс-

порте, применяемая в бухгалтерском учете регламентируется отраслевыми нормативными документами - Номенклатура расходов по видам деятельности и Методика распределения расходов от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов по видам деятельности.

Одним из ключевых критериев разделения затрат на железных дорогах является вид деятельности, по которому выделяют эксплуатационные и подсобно-вспомогательные затраты. Эксплуатационные затраты, в свою очередь, подразделяют на затраты, вызванные процессом производства, и общехозяйственные, связанные с управленческой деятельностью ОАО «РЖД» в целом и его структурных подразделений в частности.

Затраты, обусловленные процессом производства, подразделяются на специфические (прямые), локализованные в конкретных хозяйствах и общепроизводственные, связанные с содержанием и эксплуатацией оборудования и обслуживанием процесса производства.

Представленная отраслевая классификация затрат и анализ внутрифирменной отчетности на железнодорожном транспорте позволяют нам сделать вывод, что по способу включения в себестоимость, затраты подразделяются на специфические (прямые производственные) и накладные. Данный факт, на наш взгляд, противоречит общепринятым в отечественной практике представлениям детализации затрат аккумулированных в себестоимости, что воссоздает «размытое» восприятие калькуляционного процесса. В соответствии с этим мы предлагаем привести внутрифирменные корпоративные подходы к классификации затрат в соответствии с общепризнанной практикой.

Для специфических (прямых) затрат используются дополнительные группировки по укрупненным видам работ, отраслевым хозяйствам, видам движения на железнодорожном транспорте. Общехозяйственные расходы дополнительно подразделяют на расходы, не участвующие в содержании аппарата управления, и расходы по содержанию аппарата управления, что отражает их явно выраженную специфику, обусловленную особенностями транспортной компании.

В зависимости от динамики перевозочного процесса, затраты отраслевых хозяйств классифицируют на зависящие (условно-постоянные) и незави-

сящие от объема перевозок. Путь хозяйство относится к числу хозяйств с меньшей степенью зависимости затрат от объемов перевозок (по нашим подсчетам 5-7 %).

Группировка затрат по экономическим элементам полностью соответствует общепринятому в учетной практике подходу, закреплённому в отечественном бухгалтерском стандарте ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Места возникновения затрат на железнодорожном транспорте принято подразделять на производственные, связанные с деятельностью основных линейных подразделений железнодорожного транспорта (вокзалы, локомотивные депо, вагонные депо, дистанции пути и т.д.) и вспомогательно-административные, связанные с деятельностью обслуживающих и управленческих подразделений (управления железных дорог, отделения железных дорог, автотранспортные подразделения и т.д.). В связи с тем, что железнодорожный транспорт является многоуровневой системой, охватывающей функционирование структурных подразделений различных видов деятельности, мы предлагаем абстрагировать затраты административных подразделений, управляющих транспортной компанией от вспомогательных структурных единиц обслуживающих перевозочный процесс, что позволит создать полноценное информационное поле для калькулирования себестоимости по местам возникновения и центрам ответственности на железнодорожном транспорте. Одним из направлений внутрифирменного менеджмента на железнодорожном транспорте является организация управления структурными подразделениями транспортной компании. В этой части информационной поддержки мы предлагаем классифицировать затраты на контролируемые, контролируемые для более высокого уровня менеджмента и неконтролируемые.

Уточненная схема классификации затрат на железнодорожном транспорте представлена на рис. 1, при этом авторские рекомендации выделены полужирным шрифтом.

Контролируемые – затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления. Многоуровневая система железнодорожного транспорта создает объективные предпосылки для выделения в отдельную группу затрат контролируемых на более высоком уровне менеджмента. В эту группу

можно отнести стоимость перевозки (железнодорожный тариф), с которым в большей или меньшей степени сталкиваются все линейные подразделения железнодорожного транспорта.

На уровне линейных подразделений, напрямую не связанных с железнодорожными перевозками, мы не можем проконтролировать величину железнодорожного тарифа т.к она устанавливается вышестоящим центром ответственности (департаментом пассажирских и грузовых перевозок). Неконтролируемые затраты, в свою очередь, не зависят от деятельности субъектов управления любого уровня транспортной компании (сумма амортизационных отчислений, стоимость ЖКХ и топливно-энергетических ресурсов и т.д).

Таким образом, модификация отраслевой классификации затрат аккумулирует в себе информационное пространство для создания действенной системы производственного учета в совокупности с внутрифирменным бюджетным планированием.

*2. Внесены изменения и выполнения в отраслевой состав затрат на ремонт железнодорожного пути, позволяющие адаптировать требования отраслевых нормативных документов с общепризнанными в учетной практике подходами, и как следствие - повысить достоверность калькулирования себестоимости на всех уровнях ее формирования.*

Калькуляционные статьи служат средством увязки данных о затратах, учтенных в накопительных регистрах оперативно-технического учета, и множеством объектов калькулирования (носителей затрат). Отраслевой состав затрат на ремонт железнодорожного пути в подразделениях путевого хозяйства нуждается в детализации отдельных его статей. Это обусловлено, в первую очередь, необходимостью расширить информационное пространство калькулирования себестоимости.

Проведенные нами исследования показали, что производство ремонтных работ сопряжено с максимальным использованием старогодных материалов верхнего строения пути (45-50 % в стоимости МВСП), позволяющих снизить затраты ремонтных участков.



Рис.1. Уточненная схема классификации затрат на железнодорожном транспорте

Анализ показал, что нормы расходования старогодных материалов верхнего строения пути отличаются от норм расходования новых материалов и зависят от степени их годности. Ошибочное применение норм расходования старогодных материалов, убеждают нас в необходимости обособленного их выделения в виде отдельной калькуляционной статьи «Старогодные материалы верхнего строения пути».

Ремонтное производство сопряжено с наличием попутных материалов и запасных частей, пригодных для повторного использования после восстановления, в связи с чем, мы предлагаем выделить их стоимость в отдельную статью «Возвратные отходы». Возвратные отходы целесообразно учитывать по пониженной стоимости возможного их использования, под которой мы считаем возможным применять рыночную стоимость новых материалов, скорректированную на коэффициент годности. Для учета отходов ремонтного производства по местам возникновения и центрам ответственности мы предлагаем использовать сводную ведомость учета старогодных материалов, разработанную в соответствии с отраслевыми особенностями ремонтного производства железнодорожного пути.

В процессе исследования было установлено, что перечни калькуляционных статей в исполнительной и плановой калькуляциях не совпадают. Это усложняет процесс и снижает достоверность данных об отклонениях по калькуляционным статьям. Наибольшие различия имеются в части классификации затрат: в исполнительной калькуляции - прямые и косвенные затраты, в плановой калькуляции – прямые и накладные затраты.

Рекомендуется привести в соответствие состав затрат в исполнительной и плановой калькуляциях, что позволит создать объективные предпосылки для внедрения нормативного учета.

Установлено, что детализация общехозяйственных расходов в рамках отраслевой классификации затрат, производится только при формировании внутрифирменной управленческой отчетности, что искажает принцип обеспечения прозрачности информации о затратах на всех этапах ее формирования. Исходя из этого, мы предлагаем выделить из состава общехозяйственных расходов ту часть, которая непосредственно относится к содержанию ап-

парата управления, используя принцип, заложенный в рамках корпоративной системы управления на железнодорожном транспорте.

Модифицированный отраслевой состав затрат на ремонт железнодорожного пути, на наш взгляд, наиболее объективно выражает себестоимость калькуляционных объектов и соответствует общим принципам учета затрат, предусмотренным корпоративной системой управления на железнодорожном транспорте.

*3. Разработана система учета затрат по местам возникновения и центрам ответственности и на ее основе составлены формы внутрихозяйственной отчетности для центров затрат, что в комплексе позволит сформировать систему бюджетирования на железнодорожном транспорте.*

Железнодорожный транспорт является сложной многоуровневой системой, что обуславливает особенности формирования центров ответственности.

В соответствии с методическими указаниями по калькулированию полной себестоимости на железнодорожном транспорте учет затрат по местам возникновения должен быть организован на уровне территориальных и функциональных филиалов. При этом производственные структурные единицы (первичные центры ответственности) выступают лишь в роли поставщика информации для вышестоящих центров ответственности, не имея возможности принимать оперативные управленческие решения.

Подобная практика искажает наши представления об эффективной системе корпоративного управления. Она абстрагирует первичные центры ответственности из общего информационного массива управленческого учета. Исходя из этого, мы предлагаем сформировать систему учета затрат по центрам ответственности внутри производственных подразделений, для чего необходимо группировать центры ответственности по отношению к производственному процессу на: основные, вспомогательные и функциональные, что позволит обеспечить единообразный подход в рамках корпоративной системы управления на железнодорожном транспорте (табл. 1).

Таблица 1

Предлагаемая группировка центров ответственности по отношению к производственному процессу в путевой машинной станции

Код	Основные (ЦО <sub>осн</sub> )	Код	Вспомогательные (ЦО <sub>в</sub> )	Код	Функциональные (ЦО <sub>ф</sub> )
1.01	Ремонтный участок	2.01	Цех путевой техники	3.01	Проектно-сметный отдел
1.00 1	Бригада монтеров пути (земляное полотно)	2.02	Цех автотракторной техники	3.02	Отдел нормирования труда
1.00 2	Бригада монтеров пути (верхнее строение пути)	2.03	Склад материалов верхнего строения пути	3.03	Отдел инженерной подготовки производства
1.02	Цех сборки рельсошпальной решетки	2.04	Склад прочих материальных ценностей	3.04	Отдел снабжения
1.03	Цех демонтажа рельсошпальной решетки	2.05	Щебеночная база	3.05	Отдел главного механика
				3.06	Планово-экономический отдел
				3.07	Бухгалтерская служба
				3.08	Отдел кадров
				3.09	Отдел по охране труда и техники безопасности

В соответствии с представленной нами группировкой, общая схема учета затрат и калькулирования себестоимости по центрам ответственности, может быть представлена следующим образом (рис.2).

Движение информационных потоков между центрами ответственности обуславливает необходимость составления внутрихозяйственной управленческой отчетности, первый (нижний) уровень которой, на наш взгляд, должен быть представлен сметами и отчетами об их исполнении. Для ремонтных подразделений путевого хозяйства нами разработаны формы внутрихозяйственной отчетности для центров ответственности (таблица 2).

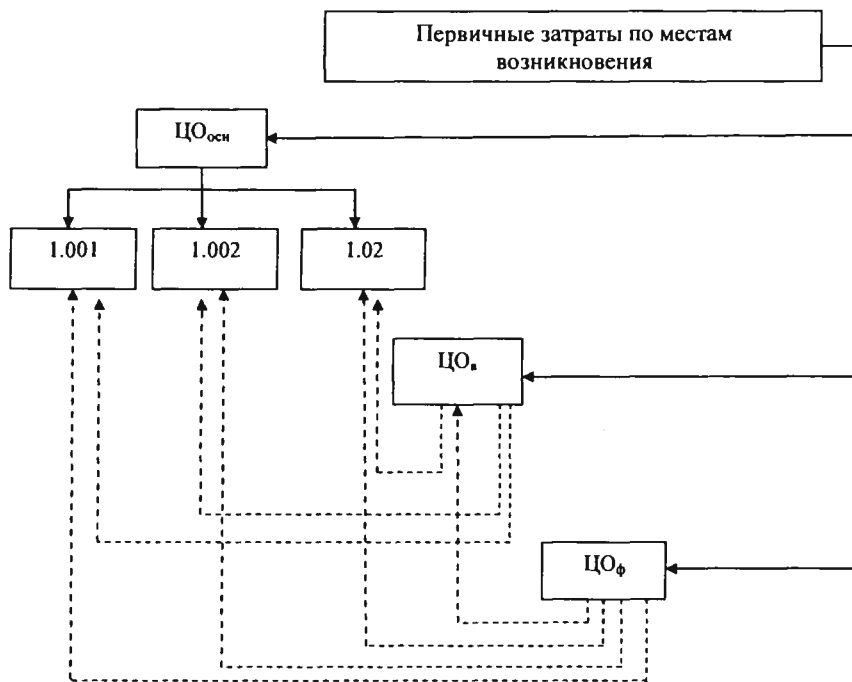


Рис. 2 Схема учета затрат и калькулирования себестоимости по центрам

Накопление и систематизация данных по центрам затрат за отчетный период в целом по линейному подразделению, предполагает составление отчета об исполнении сметы затрат, позволяющая формировать единый информационный массив для вышестоящих центров ответственности.

Таблица 2

Предлагаемая форма отчет об исполнении сметы центром затрат 1.002 «Бригада монтеров пути»

Вид работ: 2110.4 «Капитальный ремонт пути на новых МВСП»

ТНК № 1.32; 1.37; 1.41-1.45

Ремонтный участок: перегон Чаис-Ночка, 698 км. неч.путь (500 пмп)

Период составления: 01.01.00 – 31.01.00

Код статьи затрат	Контролируемые затраты	По смете (норматив)	Фактически	Отклонение
01	Материалы верхнего строения пути, в т.ч:	622218	620848	-1370

	- подкладки КБ	325300	318220	-7080
	- шайба 2-х витковая	67200	67820	620
	- шайба плоская	15800	16320	520
	- прокладка под рельс ЦП 143	195325	199860	4535
	- болты стыковые с гайкой	1250	1281	31
	- пружина тарельчатая	623	567	-56
	- накладки IP-65	16720	16780	60
05	Основная з/пл плата монтеров пути	93450	94840	1390
Итого затрат:		715668	715688	20

**4. Разработаны рекомендации по совершенствованию нормативного хозяйства на базе технически-обоснованных норм, отражающих особенности ремонтного производства, что позволит отказаться от избыточных затрат при формировании тарифов на ремонт железнодорожного пути.**

Нормативное хозяйство является базой для эффективного функционирования нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости. Система научно и технически-обоснованных расходных норм и нормативов позволяет более рационально использовать в производстве материальные, трудовые и финансовые ресурсы, планомерно проводить работу по регулированию себестоимости единицы продукции.

Анализ системы нормативного хозяйства, проведенный нами в ремонтно-путевых подразделениях свидетельствует, что она содержит ряд недостатков, искажающих нормативную себестоимость и требующих устранения.

Нормы расходования материалов верхнего строения пути устанавливаются для кривых участков железнодорожного пути без учета радиуса кривизны, интегрирующего с важнейшими технико-эксплуатационными показателями железной дороги, что искажает нормативную себестоимость ремонта. Между тем известна зависимость расходования материалов верхнего строения пути от радиуса кривизны участка железнодорожного пути. Используя методику корреляционно-регрессионного анализа опытно-статистическим путем, нами

определены нормы расходования материалов верхнего строения пути в зависимости от радиуса кривизны участка (табл.3).

Таблица 3

Уточненные нормы расходования материалов верхнего строения пути для капитального ремонта на новых и старогодных МВСП

МВСП	Ед. из м.	Класс железнодорожного пути										
		1-3 класс						4-5 класс в т.ч. подъездные и соединительные пути				
		Радиус кривизны участка по плану линии, м.										
		1200	1500	2000	2500	3000	3500	4000	1200	1500	1800	2000
Шпалы (ЖБ)	шт.	2002	1990	1968	1948	1926	1906	1884	1814	1746	1680	1636
Прокладка для рельсовых скреплений	шт.	3986	3964	3922	3882	3842	3802	3842	3680	3450	3312	3220
Скоба изолирующая	шт.	7962	7900	7796	7692	7588	7484	7380	6400	6760	7120	7360
Прочие												

**5. Рекомендуется изменить действующий порядок учета изменений норм, ориентированный на использование инновационных технологий бережливого производства.**

Изменение норм является продуктом технического развития производства, объективно отражающим результаты работы предприятия в области экономии ресурсов. Актуальность учета изменения норм на железнодорожном транспорте значительно возрастает в рамках внедрения инновационных технологий бережливого производства, направленных на экономную организацию производственного процесса.

Внедрение технологий бережливого ремонтного производства в подразделениях путевого хозяйства, приводит к замене используемых материалов, сокращению норм расхода, снижению трудоемкости ремонта по операциям. В связи с этим, необходимо вести оперативный учет изменений действующих норм и отклонений от текущих норм материальных и трудовых затрат.

Нами установлено, что изменения норм на ремонт железнодорожного пути, производятся на уровне вышестоящих центров ответственности (Департамент пути и сооружений), после чего информация распределяется в тер-

риториальные Дирекции по ремонту пути, а затем в ремонтные подразделения. Длительный маршрут, обусловленный прохождением нескольких инстанций, лишает возможности оперативного внесения изменений в действующие нормы. В примечаниях к отраслевым нормативным документам, имеются указания, что в случае замены одного материала другим или в результате необходимости внесения существенных изменений в технологический процесс, нормы могут изменяться внутри линейных подразделений. При этом факт изменения норм должен быть обоснован и документально согласован на уровне вышестоящих инстанций. Все это подтверждает необходимость внесения изменений в текущие нормы и нормативы в местах возникновения затрат (внутри ремонтных подразделений). Мы предлагаем документальное согласование факта изменения норм реализовывать с помощью специальных извещений об изменении норм, которые должны направляться в территориальную Дирекцию по ремонту пути и Департамент пути и сооружений. После получения разрешения, изменения вносятся в нормативно-технологическую карту и нормативную калькуляцию и доводятся до сведения всех заинтересованных служб и подразделений организации.

***6. Разработаны формы нормативной документации (первичные сигнальные документы, нормативная калькуляция, калькуляционные ведомости); предложена к применению авторская разработка классификаторов отклонений от норм с учетом специфических особенностей ремонта железнодорожного пути, что в комплексе позволяет формировать единый информационный массив калькулирования себестоимости по местам возникновения и центрам ответственности.***

Отличием сигнальной документации от унифицированных и типовых форм первичных документов является то, что в них необходимо указывать коды причин и центров ответственности. Это позволит принимать оперативные управленческие решения.

Неотъемлемой элементом нормативного учета является составление нормативных калькуляций на основе действующих норм затрат. С целью организации оперативного учета, разработана форма нормативной калькуля-

ции, которая должна составляться на каждый вид ремонтных работ, обеспечив при этом возможность учета изменения норм.

Разнообразие причин и видов отклонений от норм затрат обуславливает потребность в разработке на уровне Департамента пути и сооружений и территориальных Дирекций по ремонту пути, номенклатуры (классификатора) причин и виновников отклонений от норм. Выдержки из Номенклатуры (классификатора) причин отклонений от норм расхода материальных ресурсов в ремонтных подразделениях путевого хозяйства, представлены в таблице 4.

Таблица 4

Номенклатура (классификатор) причин отклонений от норм расхода материалов верхнего строения пути (МВСП) в подразделениях путевого хозяйства

Наименование причин	Код причин
Замена МВСП в пределах одного и того же наименования (по маркам, типам, сортам, размерам)	01
Замена одних МВСП другими в результате нарушения материально-технического снабжения	02
Использование старогодных МВСП (1 гр. годности) взамен новых МВСП	03
Использование старогодных МВСП (2 гр. годности) взамен новых МВСП	04
Использование старогодных МВСП (3 гр. годности) взамен новых МВСП	05
Использование новых МВСП взамен старогодных МВСП (1 гр. годности)	06
Использование новых МВСП взамен старогодных МВСП (2 гр. годности)	07
Использование новых МВСП взамен старогодных МВСП (3 гр. годности)	08
Несоответствие качественных характеристик МВСП требованиям ГОСТов, ОСТов и ТУ	09
Прочее	

Учет прямых материальных и трудовых затрат по нормам и отклонениям от норм должен структурироваться в сигнальных формах первичных документов, позволяющих принимать оперативные управленческие решения в рамках выделенных в них центров ответственности.

При сверхнормативном отпуске материалов верхнего строения пути рекомендовано составлять сигнальные требования и требования на замену с указанием кодов причин и центров ответственности.

Сводный учет прямых материальных и трудовых затрат должен обеспечивать систематизацию накопленных в первичных учетных документах

данных и обеспечивать формирование информационных массивов по нормам и отклонениям от норм на конец отчетного периода.

Выявленные отклонения по кодам причин и центров ответственности должны обобщаться в специально разработанной ведомости учета отклонений от норм расхода материалов верхнего строения пути.

После обобщения документов по учету отклонений от норм расхода материальных ресурсов, рекомендовано формировать сводный оперативный отчет, характеризующий движение и использование материалов в ремонтном производстве.

Отклонения от норм трудовых затрат производства представляют собой оплату дополнительных операций, не предусмотренных технологическим регламентом. В связи с этим учет отклонений от нормированной оплаты труда необходимо осуществлять по местам возникновения (рабочим местам, бригадам, ремонтным участкам), причинам и центрам ответственности. Выдержки из перечня основных причин отклонений от норм трудовых затрат представлены в таблице 5.

Таблица 5

Номенклатура (классификатор) причин отклонений от нормируемой оплаты труда в подразделениях путевого хозяйства

Наименование причин	Код причин
Замена одних МВСП другими в результате отсутствия необходимых материалов на складе	01
Неисправность путевых машин и механизмов	02
Отсутствие необходимых механизмов или их замена другими, отличающимися производительностью	03
Несоответствие среднего разряда технологической операции разряду рабочих бригады монтеров пути	04
Простои из-за необходимости изменения продолжительности «окна»	05
Простои машин и механизмов в связи с отсутствием электроэнергии	06
Работа в сверхурочное время и выходные дни	07
Исправление брака	08
Доплата при переводе рабочих в связи с производственной необходимостью	09
Оплата операций, не предусмотренных технологическим процессом	10
Разница между прежними и вновь введенными нормами в случае изменения норм в течение отчетного месяца	11
Прочие	

Организация нормативного метода производственного учета трудовых затрат на производство ремонтных работ в немалой степени зависит от применяемых систем и форм оплаты труда.

В процессе производства ремонтных работ могут возникать дополнительные работы, не предусмотренные технологическим регламентом и имеющие как разовый, так и длительный характер. Учет выполнения дополнительных ремонтных работ, носящих разовый характер, мы предлагаем оформлять с помощью наряда-запроса на дополнительную работу. В том случае, если в течение года возникают непредвиденные ремонтные работы, возникающие, как правило, в связи с ликвидацией аварийных ситуаций, мы предлагаем оформлять наряд-заказ на проведение ремонтных работ. Предлагаемая форма наряда-заказа позволяет нам в одном документе совместить нормативную себестоимость ремонтных работ с фактическими затратами на их выполнение.

Простои машин и механизмов из-за неисправности, отсутствия работ и по другим причинам, вызвавшие задержку на объекте машин сверх предусмотренных нормой количества машино-смен, следует рассматривать как отклонения от нормативов. Для учета отклонений в результате простоев путевых машин и механизмов, мы предлагаем использовать специальные сигнальные извещения о простое механизма.

Нормативный учет комплексных расходов реализуется путем составления смет и выявления отклонений от них за отчетный период. Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов между калькуляционными объектами рекомендуется производить в специальных разработочных ведомостях пропорционально выбранным базам распределения, интегрирующим с функциональным назначением статей расходов.

Исчисление фактической себестоимости калькуляционного объекта рекомендовано производить в специальных калькуляционных ведомостях по кодам ремонтных участков.

Иерархическая многоуровневая система железнодорожного транспорта обуславливает необходимость структурирования нормативного учета не только внутри линейного подразделения, но и на уровне вышестоящих центров ответственности (Дирекций территориальных филиалов), что позволит соз-

дать единый информационный массив и обеспечить комплексный подход к калькулированию себестоимости. В рамках реализации данного направления, разработана сводная калькуляционная ведомость для исчисления среднесетевой себестоимости ремонтных работ на внутридорожном уровне. Затраты на производство ремонтных работ, представленные в ведомости, подлежат консолидации (постатейному суммированию) по кодам ремонтных работ.

Комплексная реализация нормативного учета на внутридорожном уровне позволит обеспечить единообразный подход к калькулированию себестоимости и, тем самым, качественно повысит информационное поле для системной реализации корпоративного управления на железнодорожном транспорте.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи, опубликованные в изданиях рекомендованных ВАК**

1. Пронина, Т.В. Отраслевые особенности формирования затрат по экономическим элементам и статьям затрат [Текст] / Т.В. Завьялова // *Аграрная наука*. – 2009. - № 2. - С.10-12 (0,3 п.л).
2. Пронина, Т.В. Организация учета затрат по центрам ответственности [Текст] / Т.В. Завьялова // *Аграрная наука*. – 2009. - № 3. - С.11-12 (0,24 п.л).
3. Завьялова, Т.В. Организация нормативного учета в линейных подразделениях путевого хозяйства на железнодорожном транспорте [Текст] / Т.В. Завьялова // *Вестник НИИ Гуманитарных наук при правительстве РМ*. – 2012. - №4. – С.7-12 (1,0 п.л).

### **Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов в других изданиях**

4. Пронина, Т.В. Особенности калькулирования себестоимости ремонтно-путевых работ на железнодорожном транспорте [Текст] / Т.В. Пронина // *Российская экономика: потенциал для развития. Межвузовский сборник научных трудов, Саранск: МГУ им. Н.П. Огарева, 2009. - Вып. VII. - С. 132-136 (0,4 п.л).*

5. Пронина, Т.В. Система нормативного учета затрат, проблемы ее внедрения на железнодорожном транспорте / Т.В. Пронина // Социально-экономические проблемы кооперативного сектора экономики: материалы II Международной научно-практической конференции молодых ученых-преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей, Москва: Российский университет кооперации, 2009. -С. 279-282 (0,26 п.л.).
6. Пронина, Т.В. Особенности классификации затрат на железнодорожном транспорте [Электронный ресурс] / Т.В. Пронина // Studium. - 2009. №3. Сайт Саранского кооперативного института «sarki.ru»/ Режим доступа: <http://sarki.ru/Studium.htm> (0,68 п.л.).
7. Пронина, Т.В. Концептуальные основы калькулирования себестоимости продукции / Т.В. Пронина// Кооперативное образование в условиях реформы. Материалы Международной научно-практической конференции, Саранск: Саранский кооперативный институт «Российский университет кооперации», 2009. - ч.1. С. - 255-261 (0,43 п.л.).
8. Пронина, Т.В. Развитие теории затрат в современных условиях / Т.В. Пронина// Кооперативное образование в условиях реформы. Материалы Международной научно-практической конференции, Саранск: Саранский кооперативный институт «Российский университет кооперации», Саранск, 2009.- ч.1. С. 262-267 (0,33 п.л.).
9. Пронина, Т.В. Внедрение нормативного метода планирования затрат на железнодорожном транспорте/ Т.В. Пронина// Интеграция науки и образования. Материалы Международной научно-практической конференции Саранск: Саранский кооперативный институт «Российский университет кооперации», 2010. - ч.2. С. - 23-28 (0,34 п.л.).
10. Пронина, Т.В. Формирование центров ответственности затрат в условиях внедрения прогрессивной системы управления на железнодорожном транспорте / Т.В. Пронина // Материалы региональной научно-практической конференции аспирантов и студентов. Саранск: «Рузаевский печатник», 2010. –С.130 – 134 (0,3 п.л.).
11. Пронина, Т.В. Попроцессный метод калькулирования затрат на железнодорожном транспорте / Т.В. Пронина // Вестник Волжского университета

им. Татищева: научно-теоретический журнал, Серия «Экономика», 2010. - выпуск 21. - С. 38-42 (0,3).

12. Завьялова, Т.В. Влияние технико-эксплуатационных показателей путевого хозяйства на учет затрат и калькулирование себестоимости [Электронный ресурс] / Т.В. Завьялова // Всероссийская научно-практическая конференция «Развитие бухгалтерского учета, анализа и аудита и повышение качества бухгалтерского образования в условиях модернизации экономики. Электр. журнал в МГУ им. Н.П.Огарева [www.analiz@econom.mrsu.ru](http://www.analiz@econom.mrsu.ru). (0,6 п.л).

13. Завьялова, Т.В. Учет и оценка возвратных отходов на железнодорожном транспорте / Т.В. Завьялова // Вестник Волжского университета им. Татищева: научно-теоретический журнал, Серия «Экономика», 2011 - выпуск 22. - С. 28-32. (0,2 п.л).

107

Подписано в печать 27.09.2012 г. Формат 60×84 1/16.  
Бумага офсетная. Печать цифровая.  
Усл. печ. л. 1. Заказ № 677. Тираж 100 экз.

Отпечатано с готового оригинал-макета  
в РИУ ННГУ им. Н.И. Лобачевского.  
603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, 37