

УДК 656.2.001.2(470)

Н. В. ЗДАНОВСКАЯ

Белорусский государственный университет транспорта

ПОДХОДЫ К ГРУППИРОВКЕ РАСХОДОВ ЭКСПЛУАТАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОАО «РОССИЙСКИЕ ЖЕЛЕЗНЫЕ ДОРОГИ»

Рассмотрены подходы к группировке расходов эксплуатационной деятельности ОАО «Российские железные дороги» и возможность их использования в механизме управления затратами ГО «Белорусская железная дорога»

Реструктуризация железнодорожной отрасли Российской Федерации с привлечением в ранее монопольный перевозочный процесс сторонних компаний-операторов вызвала необходимость модернизации системы управления экономической деятельностью отрасли. Это повлекло за собой потребность в адаптации ее информационной базы и, прежде всего, о расходах и доходах к современным условиям хозяйствования.

Необходимость ведения отдельного учета с целью получения необходимой информации была закреплена приказом Министерства Транспорта России от 31 декабря 2012 г. № 311, утвердившего Порядок ведения отдельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ открытого акционерного общества «Российские железные дороги».

В перечне документов, позволяющих реализовать утвержденный Порядок, выделяется Номенклатура доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД», которая является информационной базой формирования, планирования и учета эксплуатационных расходов. Номенклатура обеспечивает единый методический подход к формированию доходов и расходов, обоснованное определение потребностей в трудовых, материальных и финансовых ресурсах (в денежном выражении), единообразное определение состава затрат, включаемых в конкретные группы расходов. [1, с. 38] При этом в классификаторе расходов приведены подходы к группировке расходов по признакам, представленным на рисунке 1.



Рисунок 1 – Группировка расходов ОАО «Российские железные дороги»

Поскольку группировка расходов по таким признакам как способ отнесения затрат на вид продукции, связь с производством и продажей, по отношению к перевозочному процессу, по отраслевым хозяйствам, по статьям и элементам затрат традиционна для эксплуатационных расходов железнодорожного транспорта, рассмотрим наиболее подробно группировку расходов в разрезе укрупненных видов работ, видов деятельности и тарифных составляющих. Все три перечисленные признака классификации включают в себя расходы, связанные с эксплуатацией инфраструктуры железнодорожного транспорта, что обуславливает актуальность их детального рассмотрения и изучения.

В составе расходов по укрупненным видам работ, входящих в основные виды деятельности, как видно из рисунка 1, можно выделить: оказание услуг по грузовым перевозкам; содержание и эксплуатация инфраструктуры; оказание услуг по пассажирским перевозкам в дальнем следовании и в пригородном сообщении; ремонт подвижного состава; строительство объектов инфраструктуры железнодорожного транспорта; научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы; содержание объектов социальной сферы; прочие виды работ.

Появление нового классификационного признака определило необходимость пояснения его экономической сущности. Изученные литературные источники позволили сделать вывод о наличии различных трактовок понятия «укрупненный вид работ» и «расходы укрупненного вида работ» (таблица 1). Под **укрупненным видом работ (УВР)** в исследованиях понимается совокупность работ (операций), технологически, объединенных по функциональному признаку, а под **расходами УВР** – группы статей расходов, объединенных по функциональному признаку.

Т а б л и ц а 1 – **Определения понятий «укрупненный вид работ» и «расходы укрупненного вида работ»**

Источник	Понятие	Определение понятия
Номенклатура	Укрупненный вид работ	Группы статей, объединенных по функциональному признаку [2]
Пелешатый А. Т. Гаврильев В. Г.		Совокупность работ, технологически, объединенных по некоторым общим признакам [3, с. 35]
Терешина Н. П.		Группы статей расходов, объединенных по функциональному признаку [1, с. 44]
Смехова Н. Г.	Расходы УВР	Группы статей расходов, объединенных по функциональному признаку [4, с. 74]

Так например, виды работ, связанные с содержанием, обслуживанием, ремонтом и эксплуатацией объектов, относящихся к инфраструктуре железнодорожного транспорта, расходы по которым нашли свое отражение на статьях Номенклатуры, составляют УВР «Содержание и эксплуатация инфраструктуры железнодорожного транспорта».

Выделение УВР связано с определением расходов по основным видам деятельности, посредством их отнесения определенными долями. Так, расходы УВР «Оказание услуг по грузовым перевозкам», УВР «Оказание услуг по пассажирским перевозкам в дальнем следовании» и УВР «Оказание услуг по пассажирским перевозкам в пригородном сообщении» относятся непосредственно к этим трем видам деятельности, расходы остальных УВР подлежат распределению по всем другим видам деятельности (рисунок 2).



Рисунок 2 – Формирование себестоимости услуг ОАО «РЖД» в сфере перевозок грузов и пассажиров железнодорожным транспортом

Программой структурной реформы железнодорожного транспорта Российской Федерации предусматривается отделение конкурентных видов деятельности от монопольных. В связи с этим для формирования системы управления затратами ОАО «РЖД» внедрило в практику хозяйственной деятельности раздельный учет всех операций единого технологического процесса перевозки по видам деятельности.

Под **видом деятельности** на ОАО «РЖД» понимается совокупность однородных услуг и продуктов, реализуемых клиентам ОАО «РЖД» [1, с. 44; 2; 5, с. 31].

Исследования показали, что классификационный признак «вид деятельности» является «внутренним» для ОАО «РЖД» и используется только для нужд компании и никак не связан с группировочными признаками Классификатора экономических видов деятельности Российской Федерации, одной из позиций которого является 60100 «Деятельность железнодорожного транспорта».

Все виды деятельности ОАО «РЖД» разделяются на две группы:

1) осуществление перевозок, предоставление услуг инфраструктуры и локомотивной тяги, т.е. связанные с осуществлением перевозок;

2) виды деятельности, не связанные с осуществлением перевозок, предоставлением услуг инфраструктуры и локомотивной тяги.

К *первой группе* относятся такие виды деятельности, как «Грузовые перевозки», «Предоставление услуг инфраструктуры», «Предоставление услуг локомотивной тяги», «Пассажирские перевозки в дальнем следовании», «Пассажирские перевозки в пригородном сообщении», представляющие в рамках проводимого исследования наибольший интерес.

В составе видов деятельности *второй группы выделяются*: «Ремонт подвижного состава», «Строительство объектов инфраструктуры», «Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы», «Предоставление услуг социальной сферы», «Прочие виды деятельности».

Следует отметить, что распределение расходов по видам деятельности и УВР происходит только в территориальных филиалах и ОАО «РЖД» в целом.

В свою очередь виды деятельности ОАО «РЖД», предоставляемые пользователям в сфере перевозок грузов и пассажиров, дифференцируются по следующим услугам:

1) грузовые перевозки:

- перевозки грузов в подвижном составе общего парка с локомотивом ОАО «РЖД»;

- перевозки грузов в собственном (арендованном) подвижном составе клиентов с локомотивом ОАО «РЖД»;

- перевозки грузов, в которых участвует подвижной состав, как общего парка, так и собственный (арендованный) клиентов (различные варианты контейнерных перевозок, перевозок скоропортящихся грузов рефрижераторным подвижным составом);

-дополнительные услуги, связанные с перевозками грузов;

2) пассажирские перевозки в дальнем следовании:

- перевозки пассажиров, багажа, грузобагажа, почты;

- услуги в поездах, на вокзалах и станциях, связанные с пассажирскими перевозками в дальнем следовании;

3) пассажирские перевозки в пригородном сообщении:

- перевозки пассажиров, багажа;

- услуги в поездах, на вокзалах и станциях, связанные с пассажирскими перевозками в пригородном сообщении;

4) услуги инфраструктуры:

- предоставление прочим перевозчикам доступа на железнодорожные пути общего пользования для осуществления перевозок грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа и почты;

- предоставление прочим перевозчикам услуг в части начально-конечных операций, в т.ч. с задействованием маневровых локомотивов ОАО «РЖД»;

5) услуги локомотивной тяги:

- работа локомотивов на железнодорожных путях ОАО «РЖД» (дополнительные услуги);
- работа локомотивов на железнодорожных путях прочих собственников [5, с. 36, 37].

Так как группировка расходов по видам деятельности не предоставляет информацию о себестоимости услуг, оказываемых клиентам «РЖД», то это вызывает необходимость детализации видов деятельности по видам услуг, каждая из которых выступает объектом калькулирования. Именно данным обстоятельством обусловлена дифференциация видов деятельности по видам услуг.

Для обеспечения финансовой прозрачности хозяйственной деятельности ОАО «РЖД» разработана система группировки доходов и расходов по тарифным составляющим.

Тарифные составляющие, представляют собой «часть работ и затрат по предоставлению инфраструктуры (в том числе и вокзалов), локомотивной тяги, ремонту подвижного состава, обслуживанию и подготовке к перевозкам подвижного состава, обслуживанию клиентов, прочим видам работ, отнесенных на себестоимость перевозок» [2]. В составе тарифных составляющих выделяют три: инфраструктурную, в том числе вокзальную; локомотивную и вагонную.

Расходы, связанные с предоставлением услуг инфраструктуры или прочих услуг клиентам, в которых задействована инфраструктура, в том случае, если ОАО «РЖД» не является перевозчиком, не относятся к инфраструктурной составляющей, поскольку не являются расходами, связанными с грузовыми или пассажирскими перевозками [5, с. 41].

В состав расходов инфраструктурной составляющей входят затраты и работы, имеющие место в случае, если в роли перевозчика выступает ОАО «РЖД» в целом.

Прозрачность выделения инфраструктурной составляющей в тарифах, дополнительных доходах и сборах, а также в доходах и расходах от перевозок – необходимое и достаточное условие обеспечения недискриминационного доступа к инфраструктуре в процессе формирования новой тарифной системы [5, с. 41].

Группировка расходов по тарифным составляющим ведется в разрезе видов деятельности «Грузовые перевозки», «Пассажирские перевозки в дальнем следовании», «Пассажирские перевозки в пригородном сообщении» (см. рисунок 2).

По мнению Н. П. Тершиной и коллектива авторов, основной целью выделения тарифных составляющих «является обеспечение расчета для обоснования тарифов на уровне экономически обоснованных затрат» [1, с. 61].

Разделение доходов и расходов на тарифные составляющие позволяет выявить взаимосвязь между основными направлениями формирования себестоимости; детализировать пути повышения доходов и эффективность финансовой деятельности в целом.

Кроме того, выделение тарифных составляющих позволяет повысить прозрачность финансовых потоков и контроль за ними на основе ежемесячного мониторинга структуры составляющих доходов по видам перевозок [1, с. 62].

Цель раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности ОАО «РЖД» – обеспечить руководство компании, филиалов и структурных подразделений информацией о структуре доходов, расходов и финансовых результатов в разрезе видов деятельности, УВР и тарифных составляющих для принятия своевременных управленческих решений по повышению эффективности работы компании [4, с. 72].

По мнению Н. Г. Смеховой и А. В. Шобанова, «переход от традиционной системы формирования затрат к новой системе ведения раздельного учета расходов по УВР, видам деятельности и тарифным составляющим позволит значительно расширить анализ, улучшить учет и качество планирования затрат, а также усовершенствовать систему управления затратами» [4, с. 65].

Новые подходы к формированию, учету и распределению затрат дают возможность существенно конкретизировать методику оценки факторов, влияющих на специфику управления затратами, позволяя учесть:

- изменение структуры управления отраслью;
- разделение видов собственности и на этой базе выделение расходов по видам деятельности, УВР и тарифным составляющим;
- развитие информационной базы формирования затрат;
- применение единого методического подхода к автоматизации расчетов затрат и доходов на основе внедрения корпоративного управленческого учета и развития единой корпоративной автоматизированной системы управления финансами и ресурсами, позволяющей осуществлять сквозной учет и калькулирование затрат по видам деятельности и УВР на всех уровнях управления;
- взаимосвязь эксплуатационных расходов с показателями конъюнктуры транспортного рынка – объемом перевозок, качеством транспортного обслуживания, системой ценообразования, с учетом места и роли эксплуатационных расходов по виду деятельности и УВР [4, с. 65].

Изучение группировки расходов эксплуатационной деятельности ОАО «РЖД» позволяет определить ее цели по УВР, видам деятельности и тарифным составляющим, которые представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Цели классификации эксплуатационных расходов по УВР, видам деятельности и тарифным составляющим

Признак классификации	Вид расходов	Сущность и экономическое содержание	Цель классификации расходов
УВР	Оказание услуг по грузовым перевозкам Содержание и эксплуатация инфраструктуры Локомотивная тяга Оказание услуг по пассажирским перевозкам в дальнем следовании Оказание услуг по пассажирским перевозкам в пригородном сообщении Ремонт подвижного состава	Совокупность работ (операций), технологически, объединенных по функциональному признаку	Определить виды работ, которые формируют конкурентные или монопольные виды деятельности
Вид деятельности	Грузовые перевозки Предоставление услуг инфраструктуры Предоставление услуг локомотивной тяги Пассажирские перевозки в дальнем следовании Пассажирские перевозки в пригородном сообщении Ремонт подвижного состава	Совокупность однородных услуг и продуктов, реализуемых клиентам ОАО «РЖД»	Определить ценовую характеристику группы услуг (а по видам услуг – конкретной услуги)
Тарифные составляющие	Инфраструктурная в т.ч. вокзальная, локомотивная, вагонная	Часть работ и затрат по предоставлению инфраструктуры (в том числе и вокзалов), локомотивной тяги, ремонту подвижного состава, обслуживанию и подготовке к перевозкам подвижного состава, обслуживанию клиентов, прочим видам работ, отнесенных на себестоимость перевозок	По мнению РЖД: выделение инфраструктурной составляющей в тарифах, а также в доходах и расходах от перевозок – необходимое и достаточное условие обеспечения недискриминационного доступа к инфраструктуре. Терещина Н.П.: обеспечение расчета для обоснования расчетов на уровне экономически обоснованных затрат [1, с.61]

Следует отметить, что при группировке расходов отправным элементом всех последующих аналитических действий является статья номенклатуры расходов (рисунок 3).

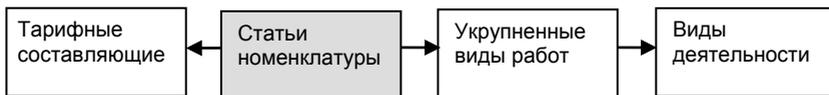


Рисунок 3 – Алгоритм проведения аналитических действий по группировке расходов, согласно классификационным признакам в ОАО «РЖД»

Как видно из рисунка 3, на данном этапе исследования в ОАО «РЖД» существующая группировка расходов по трем классификационным признакам (УВР, вид деятельности, тарифные составляющие) демонстрирует отсутствие взаимосвязи расходов, сгруппированных по УВР и тарифным составляющим, при одновременном наличии такой взаимосвязи между расходами, сгруппированными по признакам: УВР и вид деятельности.

Что касается подходов к новой группировке эксплуатационных расходов в ГО «БЖД», то отправным элементом также принимается статья номенклатуры расходов (рисунок 4).

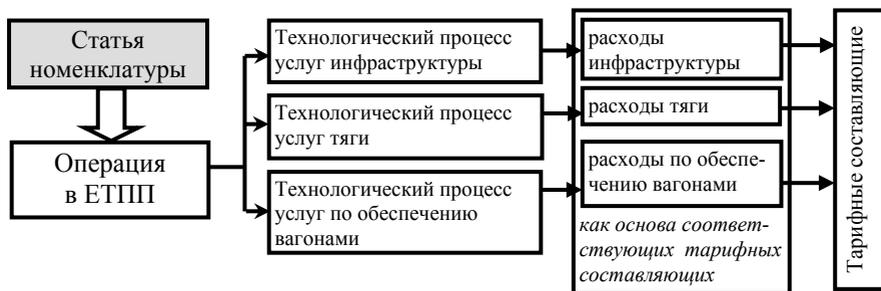


Рисунок 4 – Алгоритм проведения аналитических действий по группировке расходов, согласно классификационным признакам в ГО «БЖД»

Как видно из рисунка 4, аналитические действия по группировке расходов осуществляются в такой последовательности:

- первоначально анализируются статьи затрат и формулируются операции единого технологического процесса;
- перегруппировываются операции ЕТПП для формирования технологических процессов инфраструктуры, тяги, обеспечения вагонами;
- согласно сформированных технологических процессов новых услуг устанавливается состав затрат и определяются расходы инфраструктуры, тяги, обеспечения вагонами;

- сформированные группы расходов, в разрезе тарифных составляющих, позволяют устанавливать величину показателей себестоимости по всему перечню предоставляемых услуг.

Такой подход к группировке расходов позволяет базироваться на технологии выполнения конкретной услуги, которую может в современных условиях предоставлять клиентам железная дорога.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 **Терешина, Н. П.** Расходы инфраструктуры железнодорожного транспорта / Н.П. Терешина. – М. : УМЦ ЖДТ, 2010. – 224 с.

2 Порядок ведения раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ открытого акционерного общества «Российские железные дороги» : утв. приказом Минтранса России от 31 дек. 2010 г. № 311 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.mintrans.ru:8080/prensa/zakon_GT/Proekt/13112009. – Дата доступа : 18.11.2011.

3 **Пелешатый, А. Т.** Формирование управленческого учета в ОАО АК «Железные дороги Якутии» / А. Т. Пелешатый, В. Г. Гаврильев // Экономика железных дорог. – 2007. – № 12. – С. 34–41.

4 **Смехова, Н. Г.** Новые принципы управления расходами ОАО «РЖД» / Н. Г. Смехова, А. В. Шобанов // Экономика железных дорог. – 2009. – № 3. – С. 62–75.

5 **Смехова, Н. Г.** Новые принципы управления расходами ОАО «РЖД» / Н. Г. Смехова, А. В. Шобанов // Экономика железных дорог. – 2009. – № 4. – С. 31–44.

N. ZDANOVSKAYA

Belarusian State University of Transport

APPROACHES TO OPERATIONAL COSTS OF GROUPING OF "RUSSIAN RAILWAYS"

The approaches to the grouping of the operational costs of JSC "Russian Railways" and the possibility of their use in the mechanism of cost management SA "Belarusian Railway"

Получено 06.09.2013