

Таблица 1

**Отражение формирования фондов специального назначения на счетах бухгалтерского учета
по предлагаемой методике**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Направлена часть прибыли на увеличение фонда пополнения собственных оборотных средств	84/2	85/1.1
Направлена часть прибыли на пополнение фонда финансирования материально-технической базы	84/2	85/1.2
Направлена часть прибыли на пополнение фонда социального развития	84/2	85/2.1
Направлена часть прибыли на пополнение фонда стимулирования сдатчиков сельскохозяйственной продукции и сырья	84/2	85/2.2
Направлена часть прибыли на содержание объектов социальной сферы	84/2	85/3
Направлена часть прибыли на пополнение резервного фонда оплаты труда	84/2	85/4
Направлена часть прибыли на пополнение прочих фондов	84/2	85/5

Источник: собственная разработка на основе изучения нормативно-правовых документов и экономической литературы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- Агафонова. Бухучет в оптовой и розничной торговле.— М.: Бератор-пресс, 2003.
- Акчурина Е.В., Солодко Л.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие/ Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко.— М.: Экзамен, 2004.— 416 с.
- Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учеб. пособие для вузов/ В.П. Астахов.— М.: Высшее образование, 2005.— 443 с.
- Бухгалтерский (финансовый) учет: Учет производства, капитала, финансовых результатов и финансовая отчетность: Учебное пособие/ Под редакцией проф. В.А. Пипко.— М.: Финансы и статистика, 2004.— 352 с.
- Бухгалтерский учет: Учебник/ И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др. Под ред. Я.В. Соколова.— М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2004.— 768 с.
- Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-практическое пособие под редакцией Л.И. Кравченко.— Мн.: «ФУАинформ», 2004.— 792 с.
- Бухгалтерский учет в торговле: Учебное пособие/ Под ред. М.И. Баканова.— М.: Финансы и статистика, 2003.— 576 с.
- Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов/ Под ред. Ю.А. Бабаева.— М.: Вузовский учебник, 2003.— 525 с.
- Вещунова Н.П. Бухгалтерский учет: учебник для вузов/ Н.П. Вещунова, Л.Ф. Фомина.— М.: Финансы и статистика, 2004.— 560 с.
- Глушков И.Е., Киселева Т.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии (налоговый, финансовый, управленческий): Т. 1.— М., 2004.
- Гусева Т.М., Шеина Т.Н. Бухгалтерский учет: Уч.-практ. пособие.— М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2004.— 504 с.
- Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.02.2004 № 16 (с изменениями и дополнениями).
- Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для вузов/ В.Э. Керимов.— М.: ИТК «Дашков и К°», 2005.— 724 с.
- Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы.— М.: Финансы и статистика, 2004.— 720 с.
- Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие.— М.: Инфра-М, 2004.— 640 с.
- Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов.— СПб.: Юридический центр Пресс, 2002.— 318 с.
- Макальская М.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учеб. пособие для вузов/ М. П. Макальская, И.А. Фельдман.— М.: Высшее образование, 2005.— 443 с.
- Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.— М.: Бух. учет, 2003.
- Пономаренко П.Г. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации: учебник. В 2 т. Т. 2.— 2-е изд., перераб.— Мн.: Выш. шк., 2005.— 428 с.
- Рогуленко Т.М. Бухгалтерский учет: учебник для вузов/ Т.М. Рогуленко, В.П. Харьков.— М.: Финансы и статистика, 2005.— 352 с.
- Тимофеева М.С., Сербиновский Б.Ю., Цветкова С.Н. Бухгалтерский учет на предприятиях сервиса. Теоретические основы и практика бухгалтерского учета: Учебное пособие.— М.: ИТК «Дашков и К°», 2003.— 1072 с.
- Типовой план счетов и Инструкция по его применению, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89.
- Указ Президента Республики Беларусь № 150 от 25 марта 2005 г. «О государственной программе возрождения и развития села на 2005-2010 годы».

УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

Т.В. Шорец, БГЭУ

Современным направлением совершенствования системы внутрихозяйственных экономических отношений и финансовых расчетов на отечественных предприятиях корпоративного типа становится внедрение системы трансфертного ценообразования. Трансфертное ценообразование представляет собой процесс установления цен на произведенную подразделением продукцию, выполненные работы, оказанные услуги при

их реализации подразделениям, входящим в состав одной хозяйственной группы. Трансфертная цена – это цена, по которой изделия передаются из подразделения в подразделение, или цена работ и услуг, выполненных или оказываемых подразделениями друг другу.

Изучение отечественного и зарубежного опыта систем ценообразования в крупных корпорациях с целью реформирования системы ценообразования на железнодорожном транспорте показало возможность использования трансфертного ценообразования, что позволит усилить контроль и более точно оценить результаты деятельности каждого из подразделений Белорусской железной дороги, усовершенствовать систему поощрений и мотивации работников подразделений, а также четко определить взаимоотношения с фискальными органами по поводу налогообложения внутрисистемных оборотов. Разработкой отраслевого положения о трансфертном ценообразовании на железнодорожном транспорте в настоящее время занимаются сотрудники научно-исследовательской лаборатории экономического анализа, методологии бухгалтерского и налогового учета Белорусского государственного университета транспорта.

Железнодорожный транспорт в лице объединения «Белорусская железная дорога» представляет собой сложное образование корпоративного типа. Организационная структура объединения «Белорусская железная дорога» является достаточно сложной и состоит из трех уровней:

- 1) Управление Белорусской железной дороги;
- 2) отделения Белорусской железной дороги и предприятия дорожного подчинения;
- 3) структурные подразделения.

Практика осуществления перевозочного процесса вызывает необходимость одним подразделением объединения (отделением дороги, предприятием дорожного подчинения) выпускать продукцию, выполнять работы или оказывать услуги для другого подразделения. При этом выполняемая работа может быть как профильной для подразделения (направленной на выполнение единого процесса перевозок), так и непрофильной. Вне зависимости от профильности работ ценообразование, по нашему мнению, должно осуществляться на основе формирования трансфертной цены. При этом при формировании трансфертных цен на профильные и непрофильные продукцию, работы, услуги должны использоваться различные подходы.

В связи с реформированием системы ценообразования остро встает вопрос отражения в бухгалтерском учете формирования трансфертных цен и отражения доходов и расходов подразделений при трансфертном ценообразовании внутри объединения «Белорусская железная дорога». Актуальность изучения данного вопроса обусловлена отсутствием нормативной базы и исследований ученых-экономистов по данному вопросу.

С целью решения данной проблемы, на наш взгляд, экономически целесообразно в объединениях корпоративного типа, прежде всего, выделить доходы от реализации подразделений, выделенных на отдельный баланс, на группы:

- 1) доходы от реализации организациям, входящим в состав объединения;
- 2) доходы от реализации продукции, работ, услуг внешним организациям.

Использование данной группировки позволит в дальнейшем наиболее точно осуществлять работы по определению финансовых результатов по внутрихозяйственным операциям, где, в частности, при реализации продукции, работ, услуг используются трансфертные цены.

Так, классификация доходов подразделений железнодорожного транспорта, выделенных на отдельный баланс, исходя из особенностей организации финансовых взаимоотношений внутри объединения и сложной трехзвенной структуры управления, выглядит следующим образом (рис. 1).

Выделение доходов от реализации выполненных работ по перевозкам обусловлено следующими причинами. Законченная продукция по перевозкам реализуется на уровне железной дороги. Поэтому доходы и финансовый результат по перевозкам определяется только на уровне Управления железной дороги. Отделения железной дороги выполняют определенные технологические операции в общем перевозочном процессе, но законченной продукции не создают. Все затраты по перевозкам каждому отделению в полном объеме покрываются Управлением. Помимо суммы возмещения затрат каждому из отделений поступает определенная величина прибыли. Возмещаемая сумма затрат отделению дороги и сумма прибыли представляет собой в общем виде трансфертную стоимость, которую уплачивает и передает Управление железной дороги. Следует отметить, что данная группа доходов образуется только у отделений железной дороги.

Выделение группы доходов от реализации произведенных продукции, работ, услуг внутри объединения обусловлено тем, что подразделения железной дороги, выделенные на отдельный баланс, производят продукцию, выполняют работы и оказывают услуги друг другу, оплата которых производится на основе цен с уровнем рентабельности, который ниже, чем при реализации продукции, работ, услуг сторонним организациям. Данная группа доходов образуется как у отделений дороги, так и у предприятий дорожного подчинения.

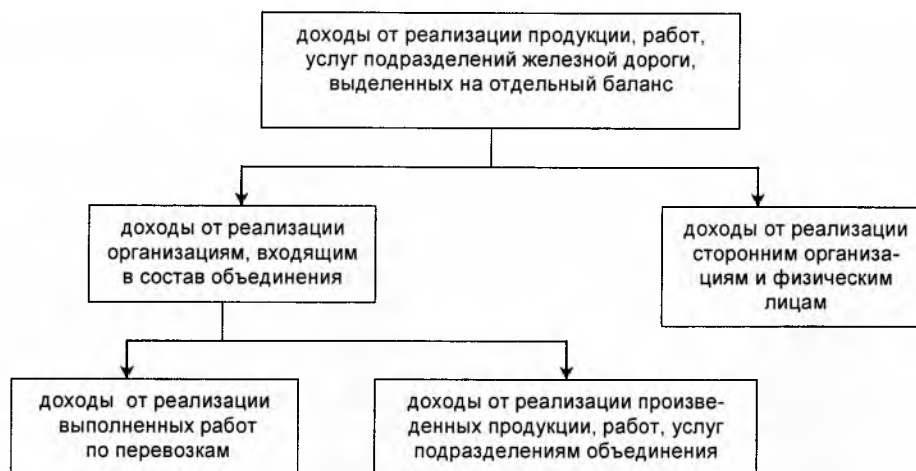


Рис. 1. Классификация доходов организаций Белорусской железной дороги, выделенных на отдельный баланс

Группу доходов от реализации организациям, входящим в состав объединения, можно, на наш взгляд, называть доходами от трансфертных операций.

Выделение группы доходов от реализации сторонним организациям и физическим лицам обусловлено следующей отличительной особенностью организации финансовых взаимоотношений на железнодорожном транспорте. Отделениям дороги и предприятиям дорожного подчинения предоставлено право выполнять и реализовывать на сторону продукцию (товары, работы, услуги) по ценам, устанавливаемым самим подразделением. В отличие от работ внутри объединения (для нужд железной дороги), затраты по данным работам покрываются за счет доходов от реализации продукции (товаров, работ, услуг) по договорным ценам, устанавливаемым непосредственно самим отделением железной дороги или предприятием дорожного подчинения.

В целях развития бухгалтерского учета доходов и расходов от трансфертных операций на железнодорожном транспорте представляется целесообразным введение в действующий План счетов бухгалтерского учета основной деятельности Белорусской железной дороги (утвержден приказом начальника Белорусской железной дороги от 10.05.2004 г. № 120Н) синтетического счета 95 «Доходы и расходы от операций внутри объединения».

Синтетический счет 95 «Доходы и расходы от операций внутри объединения» будет открываться в отделениях дороги и предприятиях дорожного подчинения и предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с передачей продукции, работ, услуг одним подразделением объединения «Белорусская железная дорога» другому и определения финансового результата по данным операциям.

К счету 95 «Доходы и расходы от операций внутри объединения» могут быть открыты следующие субсчета (табл. 1).

Аналитический учет по счету 95 «Доходы и расходы от операций внутри объединения» может быть организован в разрезе видов производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Кроме того,

Таблица 1

Предлагаемая схема построения синтетического счета 95 «Доходы и расходы от операций внутри объединения»

Номер субсчета	Наименование субсчета	Назначение субсчета
95-1	Выручка от реализации	Предназначен для учета поступления активов, признаваемых выручкой от реализации продукции, работ, услуг организациям, входящим в состав Белорусской железной дороги
95-2	Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	Предназначен для учета себестоимости реализованной продукции, работ, услуг, по которым на субсчете 95-1 «Выручка от реализации» признана выручка
95-3	Расходы, связанные с реализацией продукции (работ, услуг)	Предназначен для учета прочих расходов, связанных с реализацией продукции, работ, услуг, по которым на субсчете 95-1 «Выручка от реализации» признана выручка
95-4	Налоги, уплачиваемые из выручки	Предназначен для учета начисленных сумм налогов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции, работ, услуг в соответствии с законодательством
95-9	Прибыль (убыток от реализации)	Предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от реализации по внутрихозяйственным операциям

аналитический учет может вестись по организациям-получателям продукции, работ, услуг, а также по другим направлениям, необходимым для управления.

Для учета доходов и расходов от операций по реализации продукции, работ, услуг внешним организациям (не входящим в состав объединения) и физическим лицам, определению последующего финансового результата предлагается использовать счет 90 «Реализация», предусмотренный как Типовым планом счетов (утвержден постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89), так и Планом счетов бухгалтерского учета основной деятельности Белорусской железной дороги.

Организация бухгалтерского учета процесса передачи (реализации) от одного подразделения другому внутри объединения Белорусская железная дорога продукции, работ, услуг по трансфертным ценам должна осуществляться с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» действующего плана счетов.

В таблице 2 представлена методика отражения в учете доходов и расходов от трансфертных операций на железнодорожном транспорте.

Таблица 2

Рекомендуемая корреспонденция счетов бухгалтерского учета формирования доходов и расходов от трансфертных операций в объединении «Белорусская железная дорога»

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Определена и списана фактическая себестоимость затрат на выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг, использованных в качестве трансфертов	95	20, 23, 25, 26
Начислены налоги от реализации продукции, работ, услуг, использованных в качестве трансфертов (если они подлежат налогообложению согласно законодательству Республики Беларусь)	95	68
Реализованы продукция, работы, услуги, использованных в качестве трансфертов	79	95
Получены денежные средства от реализации продукции, работ, услуг, использованных в качестве трансфертов	51, 52, 55	79
Списан финансовый результат от реализации продукции, работ, услуг, использованных в качестве трансфертов:		
- прибыль	95	99
- убыток	99	95

Предложенная методика отражения в учете доходов и расходов от трансфертных операций на железнодорожном транспорте позволит:

- разделить финансовый результат от реализации продукции, работ, услуг внешним организациям и от трансфертных операций, что повысит аналитичность информации о структуре доходов организаций Белорусской железной дороги;
- более точно оценивать вклад каждого отделения в общие результаты хозяйственно-финансовой деятельности Белорусской железной дороги;
- Управлению дороги и подразделениям, выделенным на отдельный баланс, осуществлять более оперативный контроль за состоянием расчетов по внутрихозяйственным операциям;
- снизить трудоемкость работ по взаимозачету между организациями отрасли;
- снизить вероятность ошибок при налогообложении внутрихозяйственных оборотов и др.

В целом же следует отметить, что разработка методики учета доходов и расходов от трансфертных операций позволит повысить научный уровень системы бухгалтерского учета исходя из требования современной экономики, что впоследствии приведет к росту качества управленческих решений в области управления на железнодорожном транспорте.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практич. пособие/ Н. П. Дробышевский.– Мн.: «ФУАинформ», 2004.– 648 с.
2. Бухгалтерский учет/ Под общ. ред. Н.И. Ладутко.– 3-е изд., перераб. и доп.– Мн.: «ФУАинформ», 2003.– 824 с.
3. Ванкевич В. Е. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности/ В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибко, А.Н. Сушкевич.– Мн.: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2003.– 264 с.
4. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.– М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2003.– 792 с.
5. План счетов бухгалтерского учета основной деятельности Белорусской железной дороги: Утв. приказом 10.05.2004 г. № 120Н.– Мн., 2004.–160 с.