

6. Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 08 февраля 2005 г., № 15 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Мн., 2007.
7. Инструкция о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 12 ноября 2002 г., № 152 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Мн., 2007.
8. Ладутько Н.И., Борисевский П.Е., Крупнова А.В., Ладутько Е.Н. Бухгалтерский учет / Под общей ред. Н.И. Ладутько. — 5-е изд., перераб и доп. — Мн.: ООО «ФАУинформ», 2005. — 742 с.
9. Основопологающие документы по ведению бухгалтерского учета в организациях, финансируемых из бюджета, с комментариями и разъяснениям. Составитель И.И. Белоусова. — Мн.: Регистр, 2007. — 144 с.

МЕТОДИКИ УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И КОНЕЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНЫМ ПЕРЕВОЗКАМ

С.Л. Шатров, БГЭУ

Современный этап развития экономики Республики Беларусь характеризуется ростом экспортного потенциала. 30 сентября 2005 года Постановлением Правительства Республики Беларусь № 1081 утверждена Национальная программа развития экспорта на 2006–2010 годы. Программа ориентирована на приоритетное развитие сферы услуг (банковские, туристические, транспортные и др.), что в условиях отсутствия собственных сырьевых ресурсов является наиболее конкурентоспособным направлением экспортной деятельности. Особенности транспортного комплекса Республики Беларусь предопределили существенную роль железнодорожного транспорта в обеспечении внешнеторговых и транзитных перевозок (территория находится на транзитных направлениях, которые связывают Россию со странами Восточной и Западной Европы, Украину и Молдову со странами Балтии, северо-западом России, по территории республики проходит участок трансконтинентальной железнодорожной магистрали, которая пересекает всю Евразию от Тихого до Атлантического океана и четыре крупных транспортных коридора значительной протяженности).

Высокая доходность грузовых и пассажирских перевозок в международном сообщении ориентирует предприятия (организации) железнодорожного транспорта на поиск резервов роста объема оказываемых услуг, повышения роли бухгалтерского учета и расширения его информационных возможностей в управлении международными железнодорожными перевозками. Существующий порядок взаимодействия элементов организационной структуры управления железной дорогой и построенная на этой основе система бухгалтерского учета не предусматривает обособленное отражение доходов, расходов и финансовых результатов по международным и внутригосударственным железнодорожным перевозкам. Это обуславливает необходимость разработки методического обеспечения учета доходов, расходов и финансовых результатов железной дороги по перевозкам в международном сообщении с целью повышения информационного потенциала и управленческих возможностей действующей системы учета.

По результатам научного исследования разработаны методики учета расходов и калькулирования себестоимости транспортных услуг в международном сообщении, основу которых составляет: совокупность калькуляционных процедур по формированию единого комплекса затрат, относящихся к тому или иному виду сообщения, Номенклатура расходов; усовершенствованная форма Отчета по основным показателям производственно-финансовой деятельности предприятий железнодорожного транспорта (форма 69-ЖЕЛ), и структурированный с использованием субсчетов и дополнительных позиций аналитического учета балансовый счет 20 "Основное производство".

Перевозка — это конечный продукт деятельности железной дороги в целом. Общий технологический процесс перевозки делится на части — технологические процессы, которыми являются отдельные виды работ или их совокупности, представляющие собой заранее спланированные движущие операции или операции по ремонту и содержанию технических средств. Одни из этих процессов осуществляются одновременно, другие последовательно, но результатом их взаимодействия является транспортная услуга. Исследование влияния технологических особенностей на формирование расходов по грузовым и пассажирским перевозкам в международном и внутригосударственном сообщении позволяет выделить в качестве объекта калькулирования конкретный вид оказанных транспортных услуг:

- грузовые перевозки:
 - грузовые перевозки во внутригосударственном сообщении (по типу вагона и роду груза);

- грузовые перевозки в международном сообщении (ввоз, вывоз, транзит по типу вагона и роду груза);
- пассажирские перевозки:
 - пассажирские перевозки во внутригосударственном сообщении (по типам поездов и вагонов);
 - пассажирские перевозки в международном сообщении (ввоз, вывоз, транзит по типам поездов и вагонов).

Методика калькулирования себестоимости транспортных услуг по видам сообщения на основе ведения обособленного учета затрат по внутригосударственным и международным грузовым и пассажирским перевозкам в соответствующем виде сообщения, типе вагона включает следующие этапы учетно-калькуляционных процедур:

- в соответствии с Номенклатурой расходов по видам деятельности [1] и методикой калькулирования себестоимости по видам деятельности предприятий железнодорожного транспорта из общей суммы выделяются расходы, относящиеся к грузовым (пассажирским) перевозкам и определяется себестоимость 1 тонно-километра (пассажиро-километра);
- расходы по грузовым (пассажирским) перевозкам распределяются по видам сообщения (международное, внутригосударственное) последовательным изучением содержания каждой статьи и отнесением ее к тому или иному виду сообщения. При невозможности отнесения расходов непосредственно к виду сообщения распределение осуществляется пропорционально измерителю, наиболее полно отражающему зависимость их величины от технологического процесса. Далее рассчитывается себестоимость единицы перевозок делением расходов по каждому виду сообщения на соответствующий объем перевозок;
- расходы по международным перевозкам аналогичным образом распределяются на виды: ввоз, вывоз и транзит;
- сформированные расходы железной дороги в соответствующем виде международного сообщения (ввоз, вывоз, транзит) распределяются по типам вагонов, в которых осуществлялась перевозка (плацкарт, купе и др.), и соотносятся с объемом перевозок, выполненных в соответствующем типе вагона.

Для обеспечения раздельного учета затрат по грузовым и пассажирским перевозкам в международном железнодорожном сообщении рекомендуется следующая структуризация счета 20 "Основное производство", предусматривающая выделение субсчета первого порядка 20-1 "Железнодорожные перевозки" и введение дополнительных аналитических позиций (субсчета второго — 1 "Расходы по грузовым перевозкам", 2 "Расходы по пассажирским перевозкам" и третьего — 1 "во внутригосударственном сообщении", 2 "в международном сообщении" порядков), что найдет отражение в модифицированной форме 69-ЖЕЛ "Отчет по основным показателям производственно-финансовой деятельности предприятий железнодорожного транспорта (по основной деятельности)" в таблице "Себестоимость перевозок грузов и пассажиров по видам сообщений".

Таким образом, в системе учета будет сформирована информация о ресурсах, затраченных на организацию и обслуживание международных перевозок. Это позволит упорядочить состав затрат в соответствии с видами международных перевозок, объективно формировать информационные массивы об их величине и повысить эффективность системы управления и контроля затрат предприятий (организаций) железнодорожного транспорта.

Следующим элементом формируемой системы учетного отражения международных железнодорожных перевозок является разработка методики учета формирования и распределения доходов железной дороги от перевозок грузов и пассажиров в международном сообщении, основу которой составляют:

- модифицированные формы внутренней отчетности: "Отчет по доходам от перевозок пассажиров, почты, багажа и грузобагажа", "Отчет по доходам от грузовых перевозок". Они выступают в качестве информационной базы о величине доходов железной дороги, дифференцированной по совокупности основных типов вагонов, используемых в определенном виде сообщения;
- изменение Учетной политики железной дороги с целью определения момента признания выручки от пассажирских перевозок по дате отправления пассажирского поезда, так как при этом учитываются особенности перевозочного процесса и Правил перевозок пассажиров: поскольку в момент отправления поезда, но не реализации проездных документов (действующий порядок признания выручки) существует достаточная степень уверенности в том, что услуга по перевозке будет оказана в полном объеме. Это позволит с большей точностью определять доход железной дороги, приходящийся на определенный период деятельности, суммы налоговых и иных отчислений с целью оптимизации платежного баланса предприятий (организаций) железнодорожного транспорта;
- обеспечение учетного отражения доходных поступлений за перевозки грузов и пассажиров в международном сообщении в многоуровневой системе финансирования железнодорожного транспорта (рисунок);

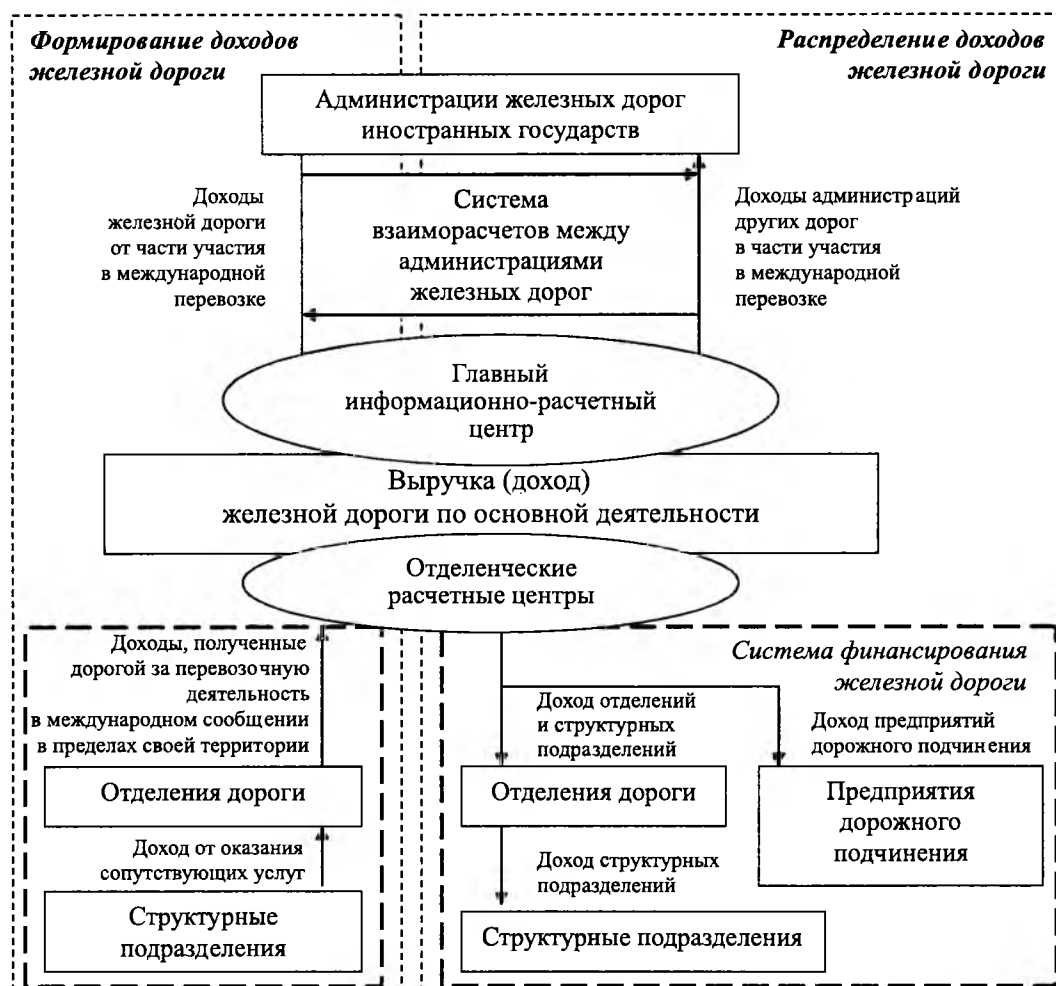


Рис. Схема формирования и распределения доходов предприятий (организаций) железнодорожного транспорта по международным перевозкам

Для обеспечения обособленного отражения движения денежных средств, полученных от клиентуры за перевозки грузов и пассажиров в международном сообщении, на предприятиях железнодорожного транспорта рекомендуется использование счета 93 "Транзитный доходный счет по перевозкам", к которому открываются следующие субсчета [3, 4]:

- 93-1 "Транзитные доходные поступления по грузовым перевозкам (доля иностранных дорог по грузовым перевозкам в международном сообщении)";
- 93-2 "Транзитные доходные поступления по пассажирским перевозкам (доля иностранных дорог по пассажирским перевозкам в международном сообщении)".

Счет 93 является транзитным, так учтенные на этом счете суммы расходов отделению железной дороги не принадлежат, а передаются в Управление дороги с отражением на счете 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Поэтому налоги с доходов, учтенных на счете 93 "Транзитный доходный счет по перевозкам", отделением железной дороги не рассчитываются.

Главный расчетно-информационный центр после обработки данных о доходах, полученных в пределах территории железной дороги, определяет сумму, причитающуюся железной дороге по международным перевозкам, которая в совокупности с доходом, полученным за перевозки в международном сообщении от иностранных дорог (железных дорог-участниц международной перевозки), составляет доход железной дороги от организации и обслуживания международных железнодорожных перевозок.

Доход от перевозок является источником финансирования текущей деятельности железной дороги и ее структурных подразделений, участвующих в перевозочном процессе: Управления железной дороги, отделений железной дороги, структурных подразделений, предприятий дорожного подчинения. Поэтому централизованно сформированная на уровне Управления железной дороги сумма доходов от международных перевозок подле-

жит последующему распределению между структурными подразделениями через внутриотраслевую систему финансовых расчетов с использованием синтетического счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", к которому рекомендовано открыть соответствующие субсчета: "Внутрихозяйственные расчеты по грузовым перевозкам во внутригосударственном сообщении", "Внутрихозяйственные расчеты по грузовым перевозкам в международном сообщении", "Внутрихозяйственные расчеты по пассажирским перевозкам во внутригосударственном сообщении", "Внутрихозяйственные расчеты по пассажирским перевозкам в международном сообщении".

Таким образом, на счетах бухгалтерского учета найдут отражение суммы доходов, полученные от перевозок грузов и пассажиров в международном сообщении, и суммы средств, направленные под их обеспечение. Это позволит сформировать информационную базу для определения объективных финансовых результатов по организации и обслуживанию железной дорогой перевозок грузов и пассажиров в международном сообщении и использовать учетную информацию для целей контроля, анализа и планирования.

Очевидно, что в сложноорганизованной экономической системе как железная дорога необходима соответствующая методика синтетического и аналитического учета финансовых результатов по международным железнодорожным перевозкам, раскрывающая технико-технологические и организационные особенности деятельности железной дороги. При этом для отделений и структурных подразделений механизм формирования финансовых результатов носит формальный характер, поскольку определить долю каждого структурного подразделения в общей сумме выручки от перевозок не представляется возможным, а механизм финансирования основан на принципе покрытия затрат. Поэтому нет необходимости в формировании финансовых результатов на уровне отделений железной дороги и структурных подразделений. Финансовый результат от перевозок по железной дороге соответственно будет исчисляться как разница между доходами от перевозок и эксплуатационными расходами, произведенными всеми структурными подразделениями железной дороги.

На уровне Управления железной дороги учетная информация о расходах структурных подразделений и отделений дороги найдет отражение по дебету счета 90 "Реализация" субсчету "Себестоимость грузовых (пассажирских) перевозок в международном (внутригосударственном) сообщении" с кредита счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" по грузовым (пассажирским) перевозкам в международном (внутригосударственном) сообщении.

Кроме того, по дебету счета 90 "Реализация" субсчету "Себестоимость грузовых (пассажирских) перевозок в международном сообщении" следует учесть собственные расходы Управления железной дороги, связанные с организацией перевозочного процесса в международном сообщении аппарата Управления железной дороги и предприятий дорожного подчинения, а также начисленные налоги и отчисления от суммы дохода.

По кредиту счета 90 "Реализация" субсчету "Выручка от грузовых (пассажирских) перевозок в международном (внутригосударственном) сообщении" в Управлении дороги будут отражены суммы доходов железной дороги от перевозок грузов в международном (внутригосударственном) сообщении. Разница между полученными доходами и расходами на их организацию является финансовым результатом железной дороги от перевозок грузов в международном сообщении за определенный период, который найдет отражение на счете 99 "Прибыли и убытки" субсчетах "Прибыль от грузовых (пассажирских) перевозок в международном (внутригосударственном) сообщении". Это обеспечит законченность учетного цикла отражения доходов, расходов и финансовых результатов по международным железнодорожным перевозкам по всей иерархии организационных структур железной дороги.

Однако, финансовый результат по перевозочной деятельности железной дороги складывается из суммы финансовых результатов по каждой перевозке, осуществляемой с участием предприятий (организаций) железнодорожного транспорта. Поэтому принятие эффективных управленческих решений невозможно без углубленного анализа фактической эффективности курсирования каждого поезда (типа вагона), формируемого дорогой и разработки соответствующих мероприятий по снижению расходов и росту доходов (изменение схемы состава, отмена поезда с назначением беспересадочных вагонов в зависимости от платежеспособного спроса на перевозки). Для достижения этой цели экономические результаты каждого поезда рекомендуется рассчитывать отдельно по видам международного сообщения (вывоз, ввоз, транзит), так как они могут существенно различаться по объему работы, полученным доходам и осуществленным расходам. При этом если по доходам определенного поезда отчетная информация в системе учета существует и ее следует только включить в алгоритм расчета рентабельности, то расходы по перевозке в соответствующем поезде, необходимо определять расчетным путем.

В основу методики определения финансового результата конкретного поезда, курсирующего в международном сообщении, положены теоретические разработки в области калькулирования себестоимости железнодорожных перевозок отечественных ученых-экономистов железнодорожного транспорта Быкова В.С., Гизатуллиной В.Г., Журавля А.И., Мирошниченко О.Ф., Сметовой Н.Г. [3, 5] и др. Авторский подход заключается в использовании интегрированного в методику определения себестоимости перевозок по методу расходных ставок метода коэффициентов. Необходимость применения метода коэффициентов обусловлена наличием существенных тех-

нологических различий процесса перевозки в различных видах сообщений, что находит отражение в величине расходов по каждому из них. При этом для дороги расходы по движеческой операции будут определяться не методом расходных ставок, а на основе установленной (договорной) расчетной цены на принятые измерители. Наиболее вероятным измерителем, который максимально полно отражает выполненную работу по конкретному виду сообщения является 1 тонно-километр (пассажиро-километр).

На начальном этапе определяется себестоимость 1 тонно-километра (пассажиро-километра — по пассажирским перевозкам) в разрезе видов международного сообщения (ввоз, вывоз, транзит). Результатом является расчет себестоимости 1 тонно-километра (пассажиро-километра) в определенном виде сообщения (типе вагона). Однако, в среднеторжных условиях себестоимость пассажирских перевозок не может достоверно отразить расходы, приходящиеся на определенный поезд (состав), поскольку ряд факторов оказывают существенное влияние на себестоимость 1 тонно-километра (пассажиро-километра) конкретного поезда (различия в стоимости эксплуатации и ремонта различных типов вагонов, локомотивов и т.д.). Поэтому для выявления факторов, оказывающих непосредственное влияние на среднеторжную величину себестоимости перевозки груза и пассажиров в определенном виде сообщения, необходимо разложить ее по составным элементам и установить коэффициенты корректировки по тем составляющим, которые зависят от типа поезда (вагона). Так, эксплуатация современного подвижного состава повышенной комфортности в международном сообщении увеличивает расходы на амортизацию и ремонт подвижного состава и пути, что связано со стоимостью и массой тары вагона, общей вместимостью, набором и качеством съемного инвентаря, оформлением внутреннего интерьера и т.д. Кроме того, себестоимость перевозок в разных категориях поездов колеблется в зависимости от вида тяги и серии локомотива (электропоезда).

Расчет расходов и себестоимости пассажирских перевозок ($e_{i,j}$) поезда (i), вагона (j) осуществляются в специальной таблице по формуле

$$e_{i,j} = \sum_{i,j} (\sum_k e + E_{пост}) / Al,$$

где $\sum_k e$ — расходы рассчитанные по каждому калькуляционному измерителю (переменные расходы);

$E_{пост}$ — постоянные (независящие от объема перевозок) расходы;

Al — выполненный объем перевозок в пассажирском движении, пас-км.

Таблица

Расчет расходов на 1000 пассажиро-километров и себестоимости
1 пассажиро-километра поезда № XX

Измеритель	Расходная ставка, руб.	Величина измерителя	Поправочные коэффициенты, применяемые для поезда № XX	Скорректированная величина расходной ставки	Расходы, тыс. руб.
1	2	3	4	5=2*4	6=3*5
Вагоно-километры					
Вагоно-часы					
Вагоно-часы в движении					
Электровозо-километры					
Электровозо-часы					
Бригадо-часы электровозных бригад					
Тонно-километры брутто вагонов и локомотивов					
Расход электроэнергии, кВт*ч					
Маневровые тепловозо-часы					
Количество отправленных пассажиров					
Итого зависящих расходов	—	—	—		
Постоянные (независящие) расходы		—			
Всего расходов	—	—	—		
Себестоимость перевозок (1 пассажиро-километр), руб.					

Вышеизложенный порядок расчета и учетного отражения финансовых результатов железной дороги позволит сформировать действенную систему оценки эффективности использования услуг железной дороги по транспортировке грузов и пассажиров в международном сообщении для научно обоснованного принятия управленческих решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Номенклатура расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги: утв. Нач. БЖД 16.10.2006 г. № 54Н. // Белорусская железная дорога. — Мн., 2006. — 140 с.
2. План счетов бухгалтерского учета основной деятельности Белорусской железной дороги. Инструкция по применению плана счетов основной деятельности Белорусской железной дороги: Утв. приказом нач. Белорусской железной дороги 10.05.2004 г. № 120 Н // Белорусская железная дорога. — Мн., 2004. — 14 с.
3. Гизатуллина, В.Г. Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте: учеб. пособие / В.Г. Гизатуллина [и др.]; под общ. ред. В.Г. Гизатуллиной и П.Я. Папковской. — Гомель: БелГУТ, 2007. — 511 с.
4. Красов, А.П. Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте/ А.П. Красов [и др.]; под общ. ред. проф. А.П. Красова. — М.: Маршрут, 2006. — 494 с.
5. Смехова, Н.Г. Себестоимость железнодорожных перевозок: учеб. / Н.Г. Смехова [и др.]; под общ. ред. Н.Г. Смеховой и А.И. Купорова. — М.: Маршрут, 2003. — 494 с.

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КАЧЕСТВЕННЫХ ХАРАКТЕРИСТИК БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

С.Ю. Щербатюк, ст. преподаватель УО «ГТАУ»

Основным источником данных для оценки финансовой устойчивости организации является ее бухгалтерская (финансовая) отчетность. В соответствии с международными Принципами подготовки и составления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) «цель финансовой отчетности состоит в предоставлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании» [1].

Информационная база, на основе которой хозяйствующие субъекты подготавливают бухгалтерскую отчетность юридического лица и консолидированную финансовую отчетность, формируется в системе бухгалтерского учета. Страны с рыночной экономикой выработали и реализуют примерно схожую методологию учета. Однако в ряде стран существуют различия в правилах бухгалтерского учета, отражающие несовпадение правовых систем, роли рынков капитала, роли правительства, традиций и культур и влияние прочих факторов.

Соответствие белорусской отчетности качественным характеристикам, признанным мировой учетной практикой, раскрывается в таблице 1.

Таблица 1

Сравнительный анализ качественных характеристик бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной в соответствии с нормами Республики Беларусь и международной учетной практикой

Качественная характеристика	Принципы подготовки и составления финансовой отчетности IAS 1 «Представление финансовой отчетности»	Нормативно-правовые акты Республики Беларусь
1. Уместность, или значимость (relevance)	Принципы подготовки и представления отчетности (п. 26): Информация в отчетности может повлиять на результаты принятого на ее основе решения. Информация должна обеспечить обратную связь с прошлыми операциями и событиями, возможность прогнозирования будущих операций	Ст. 13 Закона: Бухгалтерская отчетность должна составляться в соответствии с законодательством Республики Беларусь и давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.
1.1. Понятность (understandability)	Форма представления учетной и отчетной информации должна четко отражать существо вопросов, исключается возможность двусмысленного ее толкования, не содержит излишних деталей. Т.е. отчетность не должна вводить пользователя в заблуждение.	В Законе данная характеристика не определена. Инструкцией № 19 (глава 2–11) утвержден порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций Республики Беларусь и порядок раскрытия в ней информации
1.2. Своевременность (timeliness)	Обеспечение своевременного поступления учетной и отчетной информации связано с повышением ее значимости при принятии решений ее пользователями. Обязательные сроки представления отчетности не определены.	Ст. 14 Закона, Инструкция № 19 (глава 11): Установлены обязательные сроки представления отчетности: годовую бухгалтерскую отчетность — в течение 90 дней по окончании года; промежуточную бухгалтерскую отчетность — не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, за который составляется такая отчетность