

отраслевых рекомендаций по учету затрат и формированию себестоимости турпродуктов, в которых приводится классификация затрат.

Себестоимость туристического продукта складывается из стоимости комплекса услуг, включенных в состав тура, и собственных расходов организации туризма. В себестоимости турпродуктов отсутствует материальная составляющая и возникает сложность при определении суммы затрат на оплату персонала, занятого формированием турпродуктов. Зачастую персонал выполняет одновременно производственные и управленческие функции. Таким образом, при группировке затрат по экономическим элементам следует отнести к двум отдельным группам: затраты на приобретение прав на оказание туристических услуг и прочие затраты.

Сложность учета затрат состоит также в выборе калькуляционной единицы. В туризме существует разграничение туров на групповые и индивидуальные. При покупке индивидуального тура, себестоимость будет одна, при групповом — другая. В учетной политике необходимо рассмотреть классификацию затрат в целях управления и организации учета затрат по производственным и географическим сегментам.

Перечисленные выше проблемы предопределяют также особенности анализа и оценки показателей бухгалтерской отчетности организаций туризма.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон РБ от 25.11.1999 № 326-З «О туризме» («НРПА РБ», 1999, №95) в ред. Закона Республики Беларусь от 09.01.2007 № 206-З.
2. Закон Республики Беларусь «О предприятиях» от 14.12.1990 № 462-XII с изменениями и дополнениями от 28 мая 1991 г. № 813-XII, от 13 марта 1992 г. № 1516-XII, от 23 апреля 1992 г. № 1620-XII, от 9 декабря 1992 г. № 2020-XII, от 10 декабря 1993 г. № 2634-XII, от 31 декабря 1997 г. № 115-З.
3. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчётности» от 18.10.1994 № 3321-XII с изменениями и дополнениями от 26 июня 1997 г. № 44-З, от 31 декабря 1997 г. № 115-З, от 25 июня 2001 г. № 42-З, от 17 мая 2004 № 278-З.
4. Федеральный Закон от 24 ноября 1996 г. № 132-ФЗ «Об основах туристической деятельности в Российской Федерации».
5. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ в редакции ФЗ от 23.07.98 № 123-ФЗ.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.07.1999г. № 34н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Раходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 33н.
8. Гражданский кодекс Республики Беларусь.
9. Гражданский кодекс Российской Федерации.
10. Налоговый кодекс Республики Беларусь.
11. Налоговый кодекс Российской Федерации.
12. Загородний В.А. Бухгалтерский учет в Украине.— К.: Издательство «А.С.К.», 2003.— 847 с.
13. Финансы и бухгалтерский учет в туризме: Учебн. для студентов высших учебных заведений туристического профиля. Под ред. В.А. Квартальнова.— М.: Финансы и статистика, 2005.— 324 с.
14. Янкевич В.С., Безрукова Н.Л. Маркетинг в гостиничной индустрии и туризме: российский международный опыт. Под ред. доктора экономических наук В.С. Янкевича.— М.: Финансы и статистика, 2005.— 416 с.

ЭКСПОРТ ТРАНСПОРТНЫХ УСЛУГ В СИСТЕМЕ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

С.Л. Шатров, БГЭУ

С 1 апреля 1989 года постановлением Совета Министров СССР от 07.03.1989 г. № 203 всем предприятиям, объединениям, производственным кооперативам и иным организациям было предоставлено право непосредственного осуществления экспортно-импортных операций и тем самым предопределено создание новой системы мер государственного регулирования внешнеэкономической деятельности. В настоящее время функции государства сведены к нормативно-правовому обеспечению внешнеэкономической деятельности субъектов хозяйствования, которое складывается из норм внутригосударственного и международного права. При этом, несмотря на обилие нормативно-правовых документов, следует констатировать наличие некоторого «законодательного вакуума» в отношении категорий, используемых при осуществлении внешнеэкономической деятельности как для конкретного предприятия (организации), так и для целых отраслей.

Одной из таких глубоко интегрированных в систему внешнеэкономических связей отраслей, обслуживающих существенную долю внешнеторговых контрактов является железнодорожный транспорт. Техничко-технологические и организационные особенности процесса транспортного обслуживания требуют наличия в отраслевых

нормативно-правовых актах категориального аппарата, который раскрывал бы сущность каждого вида деятельности и в частности внешнеэкономической деятельности железной дороги.

Термин “внешнеэкономическая деятельность” сравнительно новый (появился в СССР в 70–80-е года XX века), и, на наш взгляд, не нашедший должного отражения в действующих законодательных актах (нормативно-правовой акт, который содержал бы общие правила осуществления внешнеэкономической деятельности и ее категориальный аппарат (определение понятия “внешнеэкономической деятельности”, субъекты внешнеэкономической деятельности, их права и обязанности, органы, осуществляющие государственное регулирование внешнеэкономической деятельности, методы такого регулирования и т.д.), на данный момент фактически отсутствует, поскольку закон об основах внешнеэкономической деятельности, принятый еще в 1990 году утратил силу), в экономической литературе, толковых и энциклопедических словарях категория дословно трактуется редко. Ранее использовалось только понятие “внешнеторговая деятельность”, и лишь когда экономическое сотрудничество между гражданами и организациями различных форм собственности перешло в область международной кооперации, возникли предпосылки обобщающего понятия “внешнеэкономическая деятельность”. По нашему мнению, термин “внешнеэкономическая деятельность” имеет право на существование и его применение оправдано в той мере, в которой он отражает специфику описываемых явлений.

В целом отечественные и зарубежные экономисты признают, что внешнеэкономическая деятельность охватывает отношения субъектов между разными странами, а не в пределах политически и экономически замкнутых территорий, и отражает два признака: географический (внешняя деятельность) и общественный (экономическая), а понятие “внешнеэкономическая деятельность” отождествляют с такими элементами как обмен, развитие производства и распределение результатов деятельности и включает такие виды внешней торговли как экспорт, реэкспорт, импорт, реимпорт, встречную торговлю, лицензионную торговлю, посреднические услуги, лизинговые, рейтинговые и другие операции. На наш взгляд, определение категории “внешнеэкономическая деятельность” применительно к транспортным организациям следует трактовать как транспортное обеспечение внешнеэкономических связей субъектов хозяйствования. При этом под “внешнеэкономическими связями” следует понимать международные хозяйственные, торговые, политические отношения, включающие обмен товарами (работами, услугами) с различными формами экономического содействия, научно-техническое сотрудничество, специализацию, кооперацию производства и совместное предпринимательство.

Внешнеэкономическая деятельность Белорусской железной дороги — это совокупность оказываемых на коммерческой основе операций по осуществлению и обслуживанию процесса перевозки между станцией отправления и станцией назначения разных государств, ремонту иностранного подвижного состава передаче во временное пользование вагонов, тележек, контейнеров и т.д. Она включает два направления — это перевозка грузов и перевозка пассажиров в международном сообщении (основная деятельность), а также транспортно-экспедиторские услуги (ряд дополнительных и вспомогательных операций по отношению к перевозке грузов: маркировка, упаковка, погрузка, оформление документации, расчет наиболее разумного пути следования груза с точки зрения быстрой, сохранной и дешевой его доставки), страхование грузов, ремонт иностранного подвижного состава, передача во временное пользование грузовых вагонов, контейнеров, технико-технологическое обслуживание сопредельных дорог, перестановка вагонов и т.д. (вспомогательная деятельность) (рис. 1).

Международное железнодорожное сообщение — перевозка пассажиров, грузов и багажа железнодорожным транспортом общего пользования между Республикой Беларусь и другими государствами включает [1]:

- перевозки грузов (пассажиров, багажа) из третьих стран в третьи транзитом;
- перевозки грузов (пассажиров, багажа) из/в страны стран(ы) в/из третьи(х) стран(ы);
- перевозки грузов (пассажиров, багажа) между станциями железных дорог государств-участников СНГ.

Перевозки в международном сообщении, в зависимости от технологических особенностей их осуществления разделяются по видам:

- транзит — вид прямого сообщения, при котором не производятся технологические операции с грузами и пассажирами, но могут производиться отдельные операции с вагонами;
- ввоз — вид прямого сообщения, при котором производятся технологические операции по прибытию грузов и пассажиров;
- вывоз — вид прямого сообщения, при котором производятся технологические операции по погрузке, отправлению, продаже билетов, ожиданию посадки и отправлению.

Наличие специфических понятий “ввоз”, “вывоз” является следствием организационных особенностей осуществления процесса перевозки в международном сообщении и вызывает трудности в определении данных видов деятельности для специалистов других отраслей экономики и контролирующих органов. С целью унификации категориального аппарата, используемого в системе железнодорожного транспорта, нами предлагается использование и трактовка следующих понятий:



Рис. 1. Структурное содержание внешнеэкономической деятельности железной дороги

- экспорт транспортных услуг — оказание на коммерческой основе иностранным (нерезидент) и отечественным (резидент) субъектам хозяйствования, физическим лицам услуги по транспортировке товаров и пассажиров за границу, при оформлении перевозок едиными международными перевозочными документами;
- импорт транспортных услуг — оказание на коммерческой основе иностранными фирмами (нерезиденты) отечественным субъектам хозяйствования (резиденты) услуги по транспортировке товаров до таможенной границы, при оформлении перевозок едиными международными перевозочными документами.

Сформулированные определения применительно к механизмам оказания внешнеэкономических услуг транспортными организациями позволяют сделать вывод о том, что услуги, оказываемые белорусскими транспортными организациями (в т.ч. предприятиями (организациями) железнодорожного транспорта) в сфере международных транспортных связей по своему содержанию являются экспортными. Поэтому относительно системы железнодорожного транспорта основным объектом исследования внешнеэкономической деятельности является экспорт транспортных услуг.

Предложенный категориальный аппарат в совокупности с сущностным содержанием внешнеэкономических операций предприятий (организаций) железнодорожного транспорта, из общего многообразия позволяет выделить объекты учета и калькулирования себестоимости экспортных транспортных услуг железной дороги.

Под объектом бухгалтерского учета понимают имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе их деятельности. Тогда в качестве объектов бухгалтерского учета экспорта транспортных услуг предприятий (организаций) железнодорожного транспорта можно выделить следующие:

- операции по транспортировке грузов и пассажиров в международном сообщении (оказание услуг на экспорт);
- операции по ремонту, обслуживанию и модернизации подвижного состава иностранных государств;
- материальные и нематериальные активы, реализованные за иностранную валюту (реализация в поездах дальнего следования);
- задолженность в расчетах, выраженная в иностранной валюте;
- задолженность по кредитам в иностранной валюте;
- операции по покупке и продаже иностранной валюты;
- курсовые разницы, возникающие при переоценке остатков валютных средств в кассе или на валютных счетах в банке, а также в случаях отражения задолженности (дебиторской или кредиторской) в бухгал-

терском учете по курсу на день предъявления расчетных документов и суммой денежных средств на дату расчета;

- расчеты с иностранными поставщиками и покупателями (заказчиками);
- операции по определению финансовых результатов от внешнеэкономической деятельности.

Оценка объектов экспорта транспортных услуг производится исходя из их стоимости в иностранной валюте и валютного курса Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции, и является одним из важнейших приемов бухгалтерского учета, так как в конечном итоге определяет результаты хозяйственной деятельности, а также правильность расчетов с бюджетом по этим результатам.

Предметом бухгалтерского учета экспорта транспортных услуг предприятий (организаций) железнодорожного транспорта являются хозяйственные средства, их источники и хозяйственные операции, отражающие движение средств при осуществлении международных железнодорожных перевозок.

Учитывая особенности ведения бухгалтерского учета экспорта транспортных услуг можно выделить следующий перечень задач, которые должна решать система учета:

- определение объема оказанных услуг, которые можно отнести к экспорту транспортных услуг;
- обеспечение своевременной и достоверной информацией о выполнении заключенных договоров (контрактов соглашений) по транспортному обслуживанию экспорта (транзита) имущества, работ, услуг;
- осуществление контроля за нахождением и сохранностью экспортируемых грузов;
- формирование достоверной информации о затратах, в части затрат, относящихся к осуществлению процесса перевозки и затрат, сопутствующих перевозке в международном сообщении на основе полного отражения всех операций технологического процесса, составляющих экспорт транспортных услуг;
- обеспечение правильности и своевременности расчетов по экспортным операциям;
- исполнение договоров (контрактов, соглашений) и обеспечение правильности расчетов по ним, даты признания выручки, сроков и полноты обязательной продажи части поступивших валютных средств государству;
- своевременное отражение операций, связанных с покупкой, продажей, конверсией валют, а также с переоценкой имущества и обязательств в иностранной валюте в связи с изменением валютных курсов;
- правильное исчисление и своевременное перечисление в бюджет установленных налоговым законодательством налогов и платежей по экспортно-импортным операциям;
- формирование и предоставление полной, достоверной и своевременной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности организации (предприятия), необходимой для оперативного руководства и управления;
- своевременное и достоверное составление и представление внешней отчетности по экспорту транспортных услуг;
- определение финансовых результатов от экспорта транспортных услуг в целом, и по конкретной перевозке в международном сообщении в частности.

На наш взгляд решение перечисленных задач может основываться на применении методики ведения раздельного учета расходов и доходов по перевозкам в международном железнодорожном сообщении с максимальной детализацией информации вплоть до типов вагонов и родов грузов. Предлагаемая детализация рассчитываемых показателей основывается на выделении и изучении соответствующих объектов калькулирования себестоимости железнодорожных перевозок (рис. 2) и доходов по каждому из них.

В целом, можно отметить, что экспорт транспортных услуг железнодорожного транспорта, как обособленный объект учета и калькулирования вызывает существенные особенности в методике и организации бухгалтерского учета (выделяются новые, нетипичные для промышленных предприятий учетные модели).

Необходимо отметить, что вопросы методики учета внешнеэкономической деятельности применительно к промышленным предприятиям обстоятельно разработаны и опубликованы в трудах ученых-экономистов: В.П. Астахова, Ф.Ф. Бутынца, Ю.А. Григорьева, Ж. Г. Леонтьевой, Д.А. Панкова, П.Я. Папковской, и многих других [2, 3, 4]. Однако, учитывая специфику транспортного производства, ряд важных проблем, касающихся организации бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности предприятий (организаций) железнодорожного транспорта, остался за пределами их внимания. Поэтому важнейшим резервом повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности железной дороги является разработка и внедрение методики учета доходов, расходов и финансовых результатов от оказания экспортных транспортных услуг в качестве самостоятельного раздела бухгалтерского учета организации.

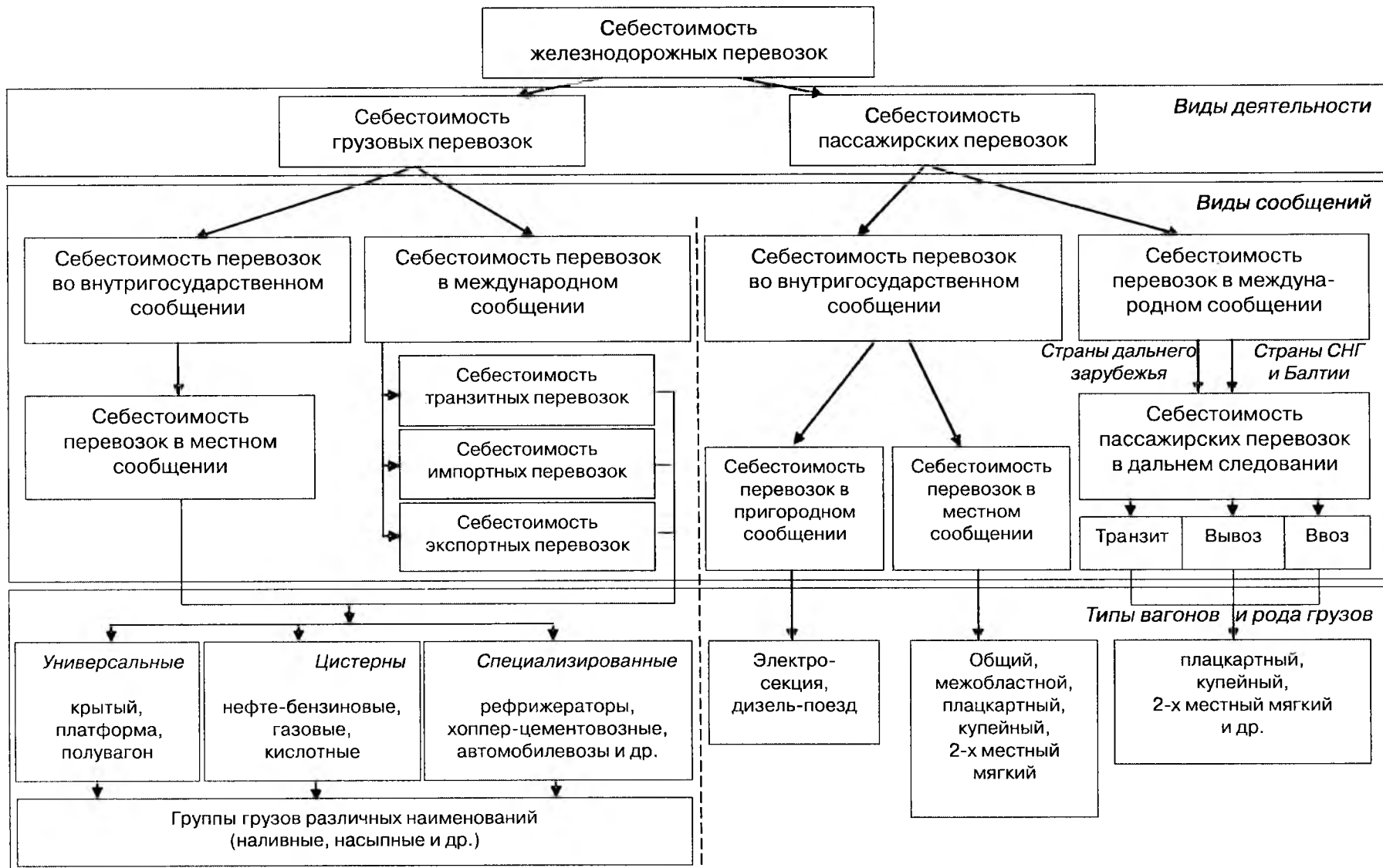


Рис. 2. Объекты калькулирования себестоимости железнодорожных перевозок

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О железнодорожном транспорте: Закон Республики Беларусь от 06 янв. 1999 г. № 237-З с изм. и доп. / Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь.– 2002.— № 2/849 (21 мая 2002).
2. Бутинець, Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.– 2-е вид.– Житомир: ПП "Рута", 2001.– 544 с.
3. Леонтьева, Ж.Г., Кузнецова А.В. Учет внешнеэкономической деятельности и валютных операций.– СПб.: Изд-во "Юридический центр Пресс", 2004.– 525 с.
4. Палковская П.Я. Учет внешнеэкономической деятельности.– Мн.: ООО "Мисанта", 1996.– 160 с.