

1 ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 18. Гомель, 2025

УДК 656.2:657.471

*В. Г. ГИЗАТУЛЛИНА, канд. экон. наук, профессор
Белорусский государственный университет транспорта*

СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ КАЛЬКУЛЯЦИОННОГО УЧЕТА НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Приведен понятийный аппарат исследуемых категорий, исторический обзор системы калькуляционных расчетов на Белорусской железной дороге, показаны основные направления развития методики расчетов показателей себестоимости.

Проведенные исследования и практика позволяют утверждать, что в современных экономических условиях каждый хозяйствующий субъект отчетливо понимает объективную необходимость ведения управленческого учета, и прежде всего, калькуляционного учета, как его составной части, позволяющего получать достоверную информацию о всех необходимых показателях себестоимости. Именно данная информация используется впоследствии при принятии всех управленческих решений по управлению затратами.

Говоря о сущности калькуляционного учета, обязательно необходимо рассматривать и такие экономические категории, как калькулирование, калькуляция. Калькулирование направлено на выявление себестоимости продукта, полученного в результате производства. Результатом калькулирования является калькуляция. Калькуляционный учет и калькуляция – это не одно и то же, но и разрывать их нельзя (рисунок 1).

Применительно к условиям функционирования железной дороги следует отметить, что калькуляция:

– тесно взаимосвязана с производственным учетом, т. е. с процессом

учета эксплуатационных расходов, в основе которого лежит аналитическая группировка затрат по отдельным статьям Номенклатуры расходов и элементам затрат;

– реализуется через составление соответствующих форм калькуляций и является заключительным этапом учета эксплуатационных расходов (рисунок 2).

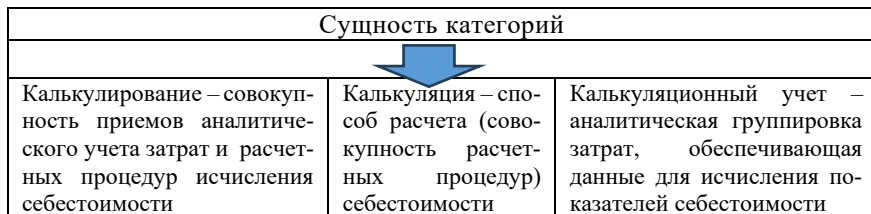


Рисунок 1 – Понятийный аппарат, используемый при исследовании

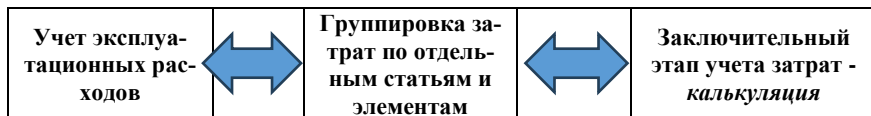


Рисунок 2 – Последовательность экономических действий при определении показателей себестоимости

Получение достоверной информации о показателях себестоимости в системе железнодорожного транспорта возможно лишь при соблюдении следующих условий:

- разработки и внедрения систем и методов учета эксплуатационных расходов;
- соблюдения методики бухгалтерского учета затрат; разграничения и регламентации затрат по подразделениям железной дороги;
- обоснования методических подходов к определению всех необходимых для управления показателей себестоимости;
- прогнозирования и сравнения показателей себестоимости за различные периоды.

Грамотно выстроенная система калькуляционных расчетов железной дороги дает возможность создания информационной базы о показателях себестоимости по видам деятельности, отдельным технологическим процессам и операциям.

Исторически основным видом деятельности железной дороги был и остается процесс перевозки, позволяющий ликвидировать географическую брешь между производителями и потребителями. В практической деятельности данный вид получил название эксплуатационной деятельности, которая включает в себя два основных направления – перевозка грузов и перевозка пассажиров, технология каждого из которых имеет свои особенности.

Технологически для каждого вида осуществляемых перевозок характерен набор последовательных или параллельно осуществляемых операций, которые в совокупности определяют *единый технологический процесс перевозки* (ЕТПП). Результатом осуществления единого технологического процесса является создание железной дорогой в целом конечной продукции, которая количественно измеряется тонно-километрами (грузовые перевозки), пассажиро-километрами (пассажирские перевозки).

Поэтому основными объектами калькуляции себестоимости перевозок являются грузовые и пассажирские перевозки. Себестоимость грузовых перевозок рассчитывается на 1 тонно-километр, а пассажирских – на 1 пассажиро-километр. Данные показатели себестоимости позволяют установить величину эксплуатационных расходов на единицу соответствующего вида перевозок в усредненных условиях их осуществления, в соответствии с которыми происходит ценообразование и формирование тарифов [2].

При этом по уровням управления, в зависимости от состава затрат, определяют показатели себестоимости, отражающие участие каждого подразделения железной дороги в единой технологии процесса перевозок:

- на первом уровне (Управление железной дороги) – полную себестоимость, которая отражает все расходы железной дороги, связанные с перевозками, и консолидирует расходы всех подразделений, связанных единым технологическим процессом перевозки;

- на втором уровне (отделение железной дороги) – региональную себестоимость, которая характеризует эксплуатационные расходы по видам перевозок в каждом регионе железной дороги (не включает общедорожные расходы и поэтому является не полной величиной);

- на третьем уровне (структурное подразделение отделения железной дороги) – себестоимость технологической операции, которая является индивидуальной себестоимостью структурного подразделения (отраслевого предприятия) и характеризует затраты по выполнению технологической операции в единой технологии процесса перевозок.

Следует отметить, что исторически данные показатели себестоимости перевозок всегда были в практике экономических расчетов для характеристики эффективности использования ресурсов в процессе перевозок не только на железнодорожном транспорте Республики Беларусь, но и на железных дорогах стран СНГ и в зарубежной практике.

Следует отметить, что последние два года указанные показатели себестоимости получили название себестоимости услуг по перевозкам.

Для отражения затрат по всему единому технологическому процессу перевозок используется отраслевая отчетность формы 69-жел, которая позволяет получить информацию об эксплуатационных расходах. На базе информации об эксплуатационных расходах на уровне отделений и Управления железной

дороги и составленных вспомогательных таблиц рассчитываются соответствующие показатели себестоимости перевозок [5].

Учитывая, что в экономике железной дороги происходят постоянные изменения технологии осуществления перевозок, осуществляется реализация инвестиционных проектов по приобретению нового подвижного состава, реализуются инновации в организации пассажирских перевозок, возникает необходимость внесения соответствующих корректировок в содержание отраслевой отчетности о затратах, а соответственно и в последующие калькуляционные расчеты по определению новых необходимых показателей себестоимости.

К настоящему моменту на железной дороге, благодаря разработанной методике проведения калькуляционных расчетов, составляется 12 калькуляционных таблиц, позволяющих иметь достоверную информацию о следующих показателях себестоимости: услуг по перевозке грузов и пассажиров, дифференцированных по видам тяги и видам сообщений; багажа и почты; услуг пассажирского и грузового железнодорожного транспорта в разрезе тарифных составляющих [4].

При этом следует отметить, что калькуляционные расчеты по определению всех показателей себестоимости представляют собой трудоемкий процесс, основу которого составляет необходимость в распределении расходов по объектам калькуляции, независимо от того, меняются они или нет. Следует отметить, что распределению подвергается большая часть эксплуатационных расходов, отраженных по статьям затрат в отраслевой отчетности формы 69-жел. Применяемые при этом принципы распределения отдельных статей или групп затрат зависят, прежде всего, от технологических характеристик работ или выполняемых операций. Апробированная многолетняя практика калькуляционных расчетов и методология их проведения выделяет три основных способа распределения эксплуатационных расходов:

- непосредственное отнесение на вид перевозки;
- распределение на вид перевозки пропорционально объему перевозок или показателям работы подвижного состава;
- распределение пропорционально ранее распределенным затратам.

Для правильного определения расходов по видам перевозок важным является соблюдение следующих условий, приведенных на рисунке 3.

Условия, позволяющие получить достоверную информацию о расходах	
<i>Первое условие:</i>	<i>Второе условие:</i>
изучение связей, существующих между расходами и измерителями, принятыми в качестве экономической базы для распределения	выбор для каждой статьи расходов по возможности одного измерителя. Это способствует уточнению и упрощению расчетов по распределению расходов

Рисунок 3 – Необходимые условия для достоверности распределения расходов

Теория и практика калькуляционных расчетов на железной дороге позволяют утверждать, что для более правильного распределения расходов важно дальнейшее совершенствование номенклатуры расходов железной дороги. Главное требование к номенклатуре расходов для уточнения и облегчения калькуляционных расчетов – максимально возможное увеличение количества статей расходов, допускающих непосредственный первичный учет и отнесение их на грузовые или пассажирские перевозки без расчетных приемов.

В связи с этим последние годы шла постоянная совместная работа экономических служб Управления Белорусской железной дороги и НИЛ ЭАиМБНУ БелГУТа над упрощением сложного процесса калькуляционных расчетов. Одним из направлений данной работы была детализация технологических операций и выделение соответствующих статей в Номенклатуре расходов, которые можно было бы напрямую увязать с объектом калькуляции (вид услуги по перевозкам). Следует отметить, что это дало свои результаты. К 2024 году из общей величины эксплуатационных расходов распределению подвергалось уже только 48 %, а прямые затрат в размере 1 564 811 тыс. руб. (52 %) уже прямо были отнесены на тот или иной вид услуг по перевозкам. При этом в составе прямо относимых расходов можно выделить: расходы пассажирского хозяйства; расходы грузовой и внешнеэкономической работы; большинство расходов локомотивного и вагонного хозяйств, хозяйства перевозок.

Что касается косвенных расходов, подлежащих распределению, то в каждом хозяйстве, большинство из которых относится к инфраструктуре железной дороги, а именно: путевое хозяйство, хозяйство сигнализации и связи, электрификации и электроснабжения, гражданских сооружений, использован свой методический подход, а соответственно и выбор экономической базы для распределения расходов.

Учитывая происходящие изменения, понимая, что весь процесс калькуляционных расчетов по определению показателей себестоимости перевозок в подразделениях железной дороги является сложным, трудоемким, требует привлечения большего количества исходной информации из отраслевой отчетности железной дороги, были предложены новые подходы к распределению косвенных расходов.

При этом следует отметить, что в новой методике несколько меняется сам подход к распределению: распределяется не каждая статья отраслевого хозяйства, а вся сумма производственных расходов (кроме накладных расходов хозяйства) пропорционально какому-то одному показателю, выбранному в качестве базы распределения.

Что касается распределения накладных расходов, то оно не подвергается изменению, так как методика проверена практикой многолетних расчетов и используется во всех хозяйствующих субъектах. Распределение общих для всех хозяйств и управленческих расходов, которые и являются накладными расходами подразделений железной дороги, осуществляется пропорционально

расходам по оплате труда (ранее распределенных в отраслевом хозяйстве).

Новым подходам к поиску упрощенных способов распределения косвенных расходов предшествовала большая аналитическая работа:

- исследованы все показатели (в основном количественные), включенные в базу для распределения расходов отдельных хозяйств;
- проведена работа по установлению зависимости распределяемых расходов отраслевых хозяйств от выбранной базы распределения с помощью корреляционного анализа, которая не позволила установить тесную корреляционную зависимость (хотя незначительное наличие зависимости определено);
- проанализированы измерители, указанные в Номенклатуре расходов, которые используются в качестве показателей, определяющих величину распределяемых расходов.

Следует отметить, что измерители, приведенные в Номенклатуре расходов, используются в каждом отраслевом хозяйстве только при планировании величины расходов по выполняемым технологическим операциям. При этом регламентация планирования расходов осуществляется нормативными документами отдельно в каждом отраслевом хозяйстве и определяет специфику выполняемой операции и особенность ее технологии [3].

Проведенные исследования показали, что данные измерители являются специфичными для каждого вида работ (технологической операции), выполняемых в отраслевых хозяйствах. При этом можно отметить их достоинство – используются для планирования величины расходов соответствующей статьи расходов, однако их основной недостаток – невозможность использования для характеристики объемов выполняемых работ, от которых и зависит распределение косвенных расходов отраслевых хозяйств. Невозможность использования объясняется тем, что в отчетах железной дороги в целом данные показатели отсутствуют, так как они не позволяют охарактеризовать единую технологию перевозки.

Проведенная систематизация аналитических расчетов, выполняемых при определении всех показателей себестоимости, используемых на железной дороге, позволила выбрать наиболее приемлемый вариант для формирования экономической базы по распределению косвенных расходов (рисунок 4).

<i>Показатели, формирующие базу для распределения косвенных расходов</i>		
Количественные показатели, характеризующие объемы выполненных работ подвижным составом (вагонами и локомотивами): вагоно-километр, локомотиво-километр	Объем услуг по грузовым и пассажирским перевозкам (в приведенных тонно-километрах)	Ранее распределенные расходы

Рисунок 4 – Показатели, вошедшие в экономическую базу для распределения косвенных расходов

Предложенное развитие методики калькуляционных расчетов по определению показателей себестоимости на железной дороге позволяет:

- упростить проведение расчетов;
- экономить время на формировании исходных данных для последующих аналитических действий;
- создает возможность для расширения числа рассчитываемых показателей себестоимости.

Апробирование предложенной методики распределения косвенных расходов показало ее жизнеспособность и практическую применимость.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 **Гизатуллина, В. Г.** Управление затратами на железнодорожном транспорте : монография / В. Г. Гизатуллина, О. В. Липатова. – Гомель : БелГУТ, 2008. – 352 с.

2 **Гизатуллина, В. Г.** Себестоимость железнодорожных перевозок и тарифы : учеб. пособие / В. Г. Гизатуллина, Е. В. Бойкачева. – Гомель : БелГУТ, 2016. – 301 с.

3 Номенклатура расходов Белорусской железной дороги : учеб.-метод. пособие / В. Г. Гизатуллина, Н. В. Шишко, Н. В. Здановская [и др.]. – Гомель : БелГУТ, 2016. – 189 с.

4 **Гизатуллина, В. Г.** Теория и практика калькуляционных расчетов на Белорусской железной дороге : монография / В. Г. Гизатуллина, Д. Н. Кушнеров, Н. В. Здановская. – Гомель : БелГУТ, 2023. – 259 с.

5 **Гизатуллина, В. Г.** Бухгалтерский управленческий учет на железнодорожном транспорте : учеб. / В. Г. Гизатуллина, С. Л. Шатров. – Гомель : БелГУТ, 2022. – 361 с.

6 **Бойкачева, Е. В.** Бухгалтерский управленческий учет на предприятии транспорта : учеб.-метод. пособие / Е. В. Бойкачева, С. Л. Шатров. – Гомель : БелГУТ, 2011. – 205 с.

*V. GIZATULLINA, PhD in Economics, Professor
Belarusian State University of Transport*

STATE AND DEVELOPMENT OF CALCULATION ACCOUNTING IN THE RAIL TRANSPORT OF THE REPUBLIC OF BELARUS

The article provides a conceptual framework for the categories under study, a historical overview of the calculation system at the Belarusian Railway, and the main directions for developing the methodology for calculating cost indicators.

Получено 15.10.2025