

4 Себестоимость железнодорожных перевозок: учеб. / Н. Г. Смехова [и др.] ; под общ. ред. Н. Г. Смеховой, А. И. Купорова. – М. : Маршрут, 2003. – 494 с.

5 Управление эксплуатационной работой и качеством перевозок на железнодорожном транспорте / П. С. Грунтов [и др.] ; под ред. П. С. Грунтова. – М. : Транспорт, 1994. – 238 с.

*V. GIZATULLINA, PhD, professor*

*E. VEKO*

*Belarusian State University of Transport*

## **DEVELOPMENT OF THEORY AND METHODS OF CALCULATION OF COST FIGURES, CHARACTERIZING THE ECONOMIC ACTIVITIES OF THE RAILWAYS IN THE MODERN CONDITIONS OF FUNCTIONING OF THE**

In the article the method of calculation of the state indicators se prime cost transportation for the modern operating environment, as well as the main directions of development of accounting calculation on the railroad.

Получено 5.09.2012

---

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг  
(проблемы повышения эффективности).  
Вып. 5. Ч. 1. Гомель, 2012**

---

УДК 656.225:656.23

*В. Г. ГИЗАТУЛЛИНА, канд. экон. наук, профессор*

*Белорусский государственный университет транспорта*

*Н. В. ЗДАНОВСКАЯ*

*Белорусский государственный экономический университет*

## **ВЫРАБОТКА ПОДХОДОВ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ РАСХОДОВ ПО ПЕРЕВОЗКАМ ГРУЗОВ И ПАССАЖИРОВ В РАЗРЕЗЕ ТАРИФНЫХ СОСТАВЛЯЮЩИХ: ИНФРАСТРУКТУРНОЙ, ВАГОННОЙ, ЛОКОМОТИВНОЙ**

Предложена методика учета эксплуатационных расходов по основному виду деятельности – железнодорожным перевозкам в разрезе инфраструктурной, вагонной и локомотивной составляющих на счетах синтетического и аналитического учета.

Для эффективного управления предприятием его руководство должно владеть точной и своевременной информацией для принятия управленческих решений. В настоящее время на Белорусской железной дороге основной системой по обеспечению экономической информацией является система бухгалтерского учета, сформированная с учетом влияния особенностей функционирования железнодорожного транспорта.

Оказание новых видов услуг – услуг инфраструктуры, тяги и услуг по обеспечению вагонами – вызывает потребность и в новых видах информации: как для целей тарифообразования, так и для целей эффективного управления организацией, что обуславливает необходимость совершенствования системы бухгалтерского учета и отчетности Белорусской железной дороги.

Система бухгалтерского учета и отчетности Белорусской железной дороги сформирована с учетом норм национального законодательства, а также особенностей функционирования железнодорожного транспорта. Это делает ее отличной от подобных систем, использующихся на предприятиях других видов транспорта и промышленности, что в значительной степени проявляется при организации синтетического и аналитического учета затрат.

Для организации синтетического учета затрат по видам деятельности на Белорусской железной дороге используются следующие калькуляционные счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», а также собирательно-распределительные – 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты» [1].

На счете 20 «Основное производство» учитываются эксплуатационные расходы предприятий Белорусской железной дороги. По его данным определяется в настоящее время себестоимость работ по перевозкам. В разрезе счета 20 «Основное производство» открыты следующие субсчета:

- 20.1 «Железнодорожные перевозки»;
- 20.2 «Погрузо-разгрузочные расходы»;
- 20.3 «Транспортно-экспедиционные операции»;
- 20.4 «Ремонт объектов пути»;
- 20.5 «Прочие виды»;
- 20.6 «Затраты, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль».

На субсчете 20.1 «Железнодорожные перевозки» отражаются затраты, связанные непосредственно с перевозочным процессом, произведенные структурными подразделениями, отделениями дороги, которые покрываются за счет тарифа, формируемого согласно действующим тарифным руководствам. Учет расходов по перевозкам в структурных подразделениях ведется без разделения на виды перевозок на субсчете 20.1 «Железнодорожные перевозки».

На субсчете 20.2 «Погрузо-разгрузочные расходы» отражаются затраты организаций, связанные с погрузочно-разгрузочными операциями, которые покрываются за счет дополнительных сборов в местах их осуществления.

На субсчете 20.3 «Транспортно-экспедиционные операции» отражаются затраты организаций (структурных подразделений) по транспортно-экспедиционным операциям, которые покрываются за счет дополнительных сборов в местах их осуществления.

На субсчете 20.4 «Ремонт объектов пути» отражаются затраты путевых хозяйств, связанных с осуществлением ремонтных работ пути подрядным способом.

Субсчет 20.5 «Прочие виды» предназначен для отражения затрат по прочим видам работ основного производства.

Субсчет 20.6 «Затраты, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль» предназначен для отражения затрат по основному производству сверх установленных нормативов [1].

Для учета затрат по перевозкам предназначен только субсчет 20.1 «Железнодорожные перевозки», остальные же субсчета являются носителями специфической информации определенных подразделений.

Исследования, проведенные по выделению из общей совокупности операций единого технологического процесса перевозок, операций, связанных отдельно с услугами инфраструктуры, тяги и услуг по обеспечению вагонами, позволяют сделать выводы, что затраты на оказание услуг инфраструктуры, тяги и услуг по обеспечению вагонами и соответствующие показатели себестоимости будут частью эксплуатационных затрат, связанных с перевозками, а соответственно и себестоимости перевозок (рисунок 1).

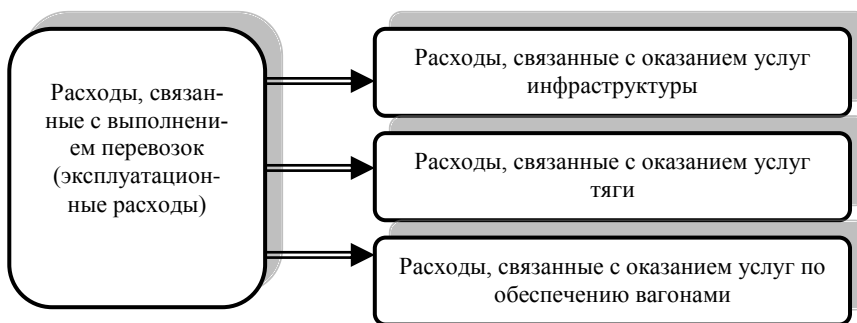


Рисунок 1 – Составляющие эксплуатационных расходов: затраты по оказанию услуг инфраструктуры железнодорожного транспорта, услуг тяги, услуг по обеспечению вагонами

Выделение трех составляющих в эксплуатационных расходах потребует изменить подходы в методике учета затрат по основному виду деятельности – железнодорожным перевозкам. Методика учета затрат должна будет включать в себя методики учета затрат на оказание услуг инфраструктуры по оказанию услуг тяги и обеспечению вагонами. В результате выделения трех

составляющих рассчитываемый показатель себестоимости перевозок будет равен сумме показателей себестоимости услуг инфраструктуры, тяги и услуг по обеспечению вагонами в расчете на единицу перевозок (1 тонно-километр, 1 пассажиро-километр).

Учитывая, что перечень услуг инфраструктуры, тяги и услуг по обеспечению вагонами становится более обширным, при этом в качестве калькуляционных единиц становятся не единицы перевозок, то процесс калькулирования показателей себестоимости увязывается с конкретно оказываемыми услугами клиентуре (согласно перечня услуг инфраструктуры, тяги, услуг по обеспечению вагонами).

Расширение перечня необходимых показателей себестоимости услуг, оказываемых БЖД, требует соответствующей информационной базы, а следовательно, и развития системы аналитических счетов по учету затрат.

Для совершенствования существующей системы аналитического учета затрат предлагается расширить перечень субсчетов к счету 20 «Основное производство», которые обеспечат информацией проведение калькуляционных расчетов (таблица 1).

Таблица 1 – Существующая и предлагаемая системы субсчетов к счету 20 «Основное производство»

Существующие субсчета	Предлагаемые субсчета
20.1 «Железнодорожные перевозки»	20.1 «Железнодорожные перевозки»
20.2 «Погрузо-разгрузочные расходы»	<b>20.2 «Услуги инфраструктуры»</b>
20.3 «Транспортно-экспедиционные операции»	<b>20.3 «Услуги тяги»</b>
20.4 «Ремонт объектов пути»	<b>20.4 «Услуги по обеспечению вагонами»</b>
20.5 «Прочие виды»	20.5 «Погрузо-разгрузочные расходы»
20.6 «Затраты, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль»	20.6 «Транспортно-экспедиционные операции»
	20.7 «Ремонт объектов пути»
	20.8 «Прочие виды»
	20.9 «Затраты, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль»

Предложенная система субсчетов позволит сгруппировать затраты по видам услуг, оказываемых в настоящее время и предполагаемых к оказанию в будущем: затраты по услугам инфраструктуры (20.2 «Услуги инфраструктуры»), тяги (20.3 «Услуги тяги»), услугам по обеспечению вагонами (20.4 «Услуги по обеспечению вагонами»). На перечисленных субсчетах будут отражаться прямые затраты, непосредственно связанные с каждым из этих видов услуг.

На субсчете 20.1 «Железнодорожные перевозки» отражаются расходы единого технологического процесса перевозки, которые при калькулировании отдельных показателей себестоимости услуг должны быть в определенной доле включены в их состав (т. е. распределяемые расходы, связанные со всеми

видами услуг в ходе осуществления процесса перевозки).

Аналитическую систему учета затрат, кроме введения дополнительных субсчетов, необходимо развить в направлении выделения соответствующих статей расходов, характерных для операций по каждому новому выделяемому виду услуг.

Методика перегруппировки расходов статей Номенклатуры расходов по трем составляющим осуществлялась согласно следующим подходам:

- в основу группировки расходов положено исследование, в котором определены технологические операции, характерные для каждой услуги;
- анализ статей Номенклатуры расходов на соответствие и полноту отнесения всех элементов затрат конкретной статьи на ту или иную технологическую операцию;
- в случае недостаточности информации на существующей статье расходов по конкретной технологической операции предлагается введение дополнительных статей, либо уточнение содержания расходов;
- выделение статей расходов действующей Номенклатуры расходов прямо относимых на ту или иную услугу и распределяемых.

Развитие перечня статей Номенклатуры расходов, в основу которой положена перегруппировка расходов, позволит получить детальную информацию по каждой технологической операции.

Выделение в Номенклатуре большего количества статей расходов, прямо относимых на себестоимость услуг, позволит получить более достоверную информацию для целей калькулирования себестоимости оказываемых услуг, а также для целей управления затратами Белорусской железной дороги.

Перегруппировка статей действующей Номенклатуры расходов осуществляется в разрезе каждого отраслевого хозяйства. Расходы *пассажирского хозяйства* увязываются с оказанием услуг: инфраструктуры железнодорожного транспорта и услуг по обеспечению вагонами.

В действующей Номенклатуре статьи расходов пассажирского хозяйства отражают затраты по конкретным технологическим операциям, связанным с выделяемыми услугами [2]. Поэтому большинство статей расходов может быть прямо отнесено либо на услуги инфраструктуры, либо на услуги по обеспечению вагонами.

Однако есть статьи расходов, которые отражают затраты, связанные с несколькими услугам одновременно и нуждаются в разделении:

– статья 019 «Обслуживание вагонов в пассажирских поездах», отражает расходы Белорусской железной дороги по обслуживанию вагонов в пассажирских поездах как в пунктах формирования и оборота, так и в пути следования вагонов.

Следует отметить, что расходы, понесенные перевозчиком в пунктах формирования и оборота, должны быть отнесены к вагонной составляющей

и включены в себестоимость услуг по обеспечению вагонами. А расходы, связанные с обслуживанием вагонов в пути следования, должны быть отнесены к инфраструктурной составляющей (перевозчик не имеет возможности обслуживать вагоны сформированного им поезда самостоятельно на протяжении всего пути следования) и включены в себестоимость услуг инфраструктуры.

Следовательно, статья 019 «Обслуживание вагонов в пассажирских поездах» должна быть распределена;

– статья 022 «Техническое обслуживание пассажирских вагонов по программе ТО-1». По данной статье складывается аналогичная ситуация и таким образом появляется необходимость раздельного учета расходов.

Для отражения раздельного учета расходов статей 019 и 022 по услугам инфраструктуры и услугам по обеспечению вагонами воспользуемся схемой, приведенной на рисунке 2.

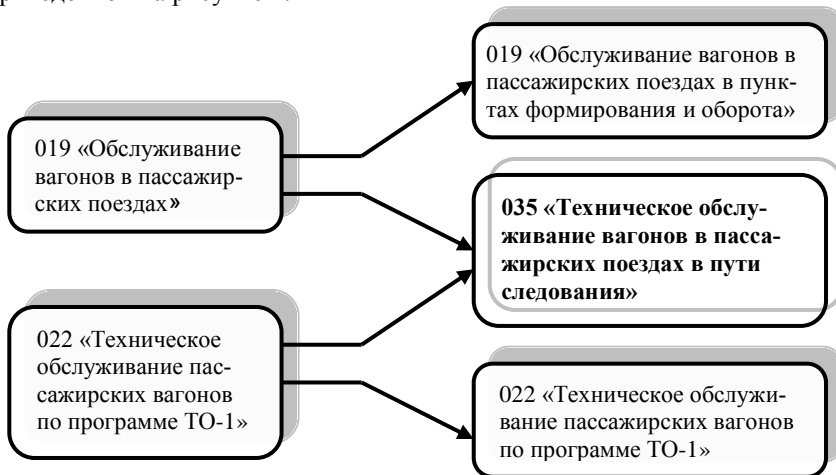


Рисунок 2 – Перегруппировка статей расходов пассажирского хозяйства

Как видно из рисунка 2, из статей 019 и 022 выделяется часть расходов, связанных с техническим обслуживанием вагонов в пассажирских поездах в пути следования, которые предлагается отражать на статье 035 «Техническое обслуживание вагонов в пассажирских поездах в пути следования».

Таким образом, статьи 019 «Обслуживание вагонов в пассажирских поездах в пунктах формирования и оборота» и 022 «Техническое обслуживание пассажирских вагонов по программе ТО-1» будут отнесены к вагонной составляющей, а статья 035 «Техническое обслуживание вагонов в пассажирских поездах в пути следования» – к инфраструктурной;

– в составе расходов пассажирского хозяйства выделяются статьи 032, 033 и 034, которые отражают затраты по налогу на добавленную стоимость и

обязательное страхование пассажиров. Данная группа расходов будет связана со всеми участниками единого технологического процесса перевозки и должна быть отнесена к распределяемым расходам по трем услугам.

Технологические операции *хозяйства грузовой работы и внешнеэкономической* деятельности в результате исследований были отнесены к услугам инфраструктуры и услугам по обеспечению вагонами. Статьи расходов данного хозяйства, соответствующие технологическим операциям, относятся на указанные выше услуги без распределения.

Следует отметить, что требуется уточнение названия статьи 055 «Общедорожные расходы по грузовым перевозкам». В Номенклатуре расходов по данной статье пояснение к содержанию расходов не соответствует ее названию. При нынешнем ее названии, расходы по статье требуют распределения на три услуги. Однако содержание расходов, относимых на статью, говорит об отнесении её на услуги по обеспечению вагонами. В рамках исследования предлагается статью 055 назвать «Переоборудование вагонов для специальных перевозок» без изменения содержания расходов, относимых на данную статью.

Все технологические операции, выполняемые *хозяйством перевозок*, относятся к услугам инфраструктуры, следовательно, и его расходы будут прямо отнесены к этому виду услуг.

Технологические операции, выполняемые *локомотивным хозяйством* относятся к услугам тяги и инфраструктуры. С учетом ранее выполненных исследований, были определены расходы, связанные с выполнением технологических операций по услугам инфраструктуры и тяги.

Большинство статей локомотивного хозяйства являются прямыми и непосредственно связаны с оказанием услуг тяги.

Однако некоторые статьи затрат локомотивного хозяйства являются комплексными и требуют распределения между услугами инфраструктуры и тяги:

– статья 091 «Работа электровозов в грузовом движении» может быть отнесена к услугам тяги, кроме расходов на электроэнергию для тяги поездов, которые являются инфраструктурной составляющей.

Используя принцип предпочтительного прямого отнесения тех или иных расходов на конкретную услугу, необходимо из расходов статьи 091 выделить расходы на электроэнергию для тяги поездов, то есть сделать перегруппировку расходов (рисунок 3).

Как видно из рисунка 3, расходы статьи 091 «Работа электровозов в грузовом движении» уменьшаться на затраты по электроэнергии на тягу поездов и отразятся на предложенной статье 091а «Электронергия на тягу поездов в грузовом движении».

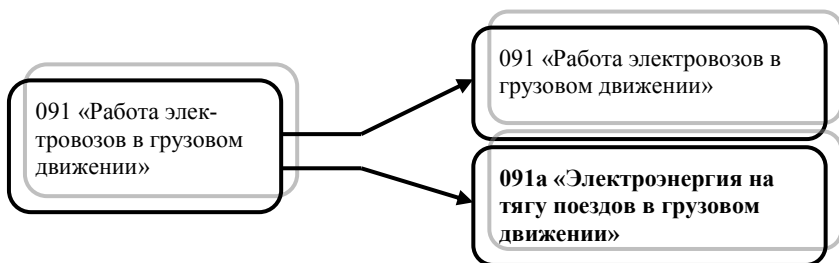


Рисунок 3 – Перегруппировка расходов по статье 091  
«Работа электровозов в грузовом движении»

В результате перегруппировки расходов статья 091 «Работа электровозов в грузовом движении» будет отнесена к тяговой составляющей, а 091а «Электроэнергия на тягу поездов в грузовом движении» – к инфраструктурной.

Аналогичные изменения предлагаются по статьям: 108 «Работа электровозов в пассажирском движении»; 122 «Работа электросекций»; 081 «Работа поездов ЭПг»; 093 «Работа поездов ЭПр»;

– статья 138 «Экипировка электровозов» отражает затраты по экипировке электровозов по всем видам движения, что не позволяет отнести затраты прямо, к конкретной услуге. Поэтому предлагается разгруппировать расходы данной статьи по видам движения с отражением их на новых статьях (рисунок 4).

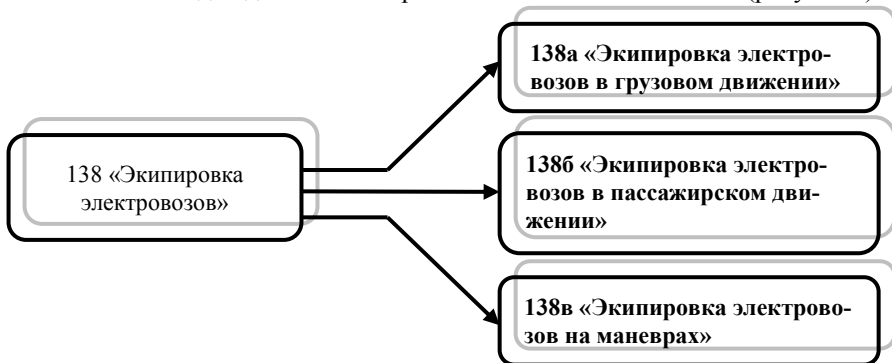


Рисунок 4 – Перегруппировка расходов по статье 138  
«Экипировка электровозов»

Расходы по статьям 138а «Экипировка электровозов в грузовом движении» и 138б «Экипировка электровозов в пассажирском движении» будут прямо отнесены на услуги тяги, а статья 138в «Экипировка электровозов на маневрах» – на услуги инфраструктуры.

Аналогичные изменения следует осуществить по статье 197 «Экипировка тепловозов» с выделением следующих статей: статьи 197а «Экипировка тепловозов в грузовом движении», 197б «Экипировка тепловозов в пассажир-



ском движении» будут отнесены на услуги тяги, а статья 197в «Экипировка тепловозов на маневрах» – на услуги инфраструктуры.

Расходы по статьям 226 «Экипировка паровозов», 227 «Подъемочный и промывочный ремонт, профилактический осмотр паровозов» 228 «Капитальный ремонт паровозов» и 229 «Амортизация паровозов» связаны с двумя видами услуг: услугами инфраструктуры и тяги.

Для определения порядка отнесения данной группы расходов на соответствующие услуги был проведен экономический анализ изменения расходов за три года и установлен показатель для распределения – ранее распределенные по видам услуг расходы локомотивного хозяйства (паровая тяга).

В соответствии с исследованиями технологические операции *вагонного хозяйства* отнесены к услугам по обеспечению вагонами и услугам инфраструктуры. Согласно действующей Номенклатуре расходов вагонного хозяйства большинство статей расходов прямо относится на тот или иной вид услуги.

К статьям расходов, которые требуют распределения, относятся:

– 260 «Обслуживание вагонов в пассажирских поездах»;

– 263 «Техническое обслуживание пассажирских багажных вагонов по программе ТО-1, ТО-2».

Для осуществления отдельного учета расходов статей 260 и 263 по услугам инфраструктуры и услугам по обеспечению вагонами следует воспользоваться рекомендациями, предложенными для статей 019 и 022 пассажирского хозяйства.

На наш взгляд, для уточнения группировки расходов по видам оказываемых услуг необходимо изменить названия следующих статей:

1 Название статьи 237 «Затраты по лизинговым платежам» уточнить с формулировкой 237 «Лизинговые платежи за вагоны».

2 Название статьи 240 «Техническое обслуживание грузовых вагонов, находящихся в составах без отцепки от состава или группы вагонов (ТО)» уточнить с формулировкой «Техническое обслуживание грузовых вагонов на станциях».

Технологические операции, выполняемые *хозяйством пути, хозяйством гражданских сооружений, хозяйством сигнализации и связи, хозяйством электроснабжения, хозяйством водоснабжения и водоотведения, информационно-вычислительным центром, центром защиты информации, Отделенческими расчетными центрами, восстановительными и пожарными поездами* связаны только с оказанием услуг инфраструктуры и прямо относятся на данный вид услуги.

Технологические операции *хозяйств материально-технического снабжения и автотранспортного хозяйства* выполняются для обеспечения все-

го процесса перевозки, следовательно, и каждой из трех выделяемых услуг. Расходы этих хозяйств относятся к распределяемым между услугами инфраструктуры, тяги и услугами по обеспечению вагонами.

Операции технологического процесса по *дополнительно оказываемым* клиентуре услугам по грузовым и пассажирским перевозкам относятся к услугам инфраструктуры и услугам по обеспечению вагонами. Статьи расходов данного раздела, соответствующие технологическим операциям, относятся на указанные выше услуги без распределения.

Развитие перечня статей расходов в Номенклатуре будет способствовать получению более достоверной информации о расходах в разрезе тарифных составляющих.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 План счетов Белорусской железной дороги / Белорусская железная дорога. – Минск, 2012. – 21 с.

2 Об утверждении номенклатуры расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги: приказ начальника Белорусской железной дороги от 16.10.2006 № 354Н с изменениями и дополнениями / Белорусская железная дорога. – Минск, 2006. – 152 с.

*V. GIZATULLINA, Phd, professor*

*Belarusian State University of Transport*

*N. ZDANOVSKAYA*

*Belarusian State Economy University*

#### **DEVELOP AN APPROACH FOR DETERMINING THE EXPENSES ON THE TRANSPORT OF GOODS AND PASSENGERS BY TARIFF COMPONENT: INFRASTRUCTURE, WAGONS, LOCOMOTIVE**

A method of accounting operating costs by main activity – in the context of rail transport infrastructure, wagon and locomotive components in the accounts of synthetic and analytical accounting.

Получено 10.10.2012