

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

ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 16. Гомель, 2023

УДК 657.9

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

ВОПРОСЫ ОЦЕНКИ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ НА БЕЛОРУССКОЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГЕ

Рассмотрены особенности организации процесса снабжения материальными ресурсами Белорусской железной дороги и методика их оценки в бухгалтерском учете.

Роль железнодорожного транспорта в экономике государства трудно переоценить, учитывая регулярность и универсальность перевозок независимо от времени года и климатических условий, разветвленность сети железных дорог и их высокие пропускные возможности.

В современном мире одним из важных факторов повышения эффективности деятельности предприятия любого сектора экономической системы страны является эффективное управление материальными ресурсами. Современные предприятия еще не включили управление ресурсами в состав основных направлений активно осуществляемой стратегии своего поведения в рыночной среде и, возможно, поэтому недостаточно полно используют данный фактор повышения конкурентоспособности.

Необходимо отметить, что Белорусская железная дорога является крупнейшим потребителем материальных ресурсов и прежде всего топливно-энергетических. А, в свою очередь, от своевременности и достоверности информации о материальных ресурсах зависят такие показатели, как себестоимость продукции, финансовый результат деятельности предприятия, налогооблагаемая прибыль, сумма налога на добавленную стоимость и т. д.

Следует отметить, что необходимым условием выполнения планов по производству продукции, снижению ее себестоимости, росту прибыли, рен-

табельности является полное и своевременное обеспечение организации сырьем и материалами необходимого ассортимента и качества.

Материальные ресурсы в снабжении – это ресурсы, находящиеся в логистических каналах (цепях) от поставщиков до материальных складов товаропроизводителя, предназначенные для обеспечения производства готовой продукции [1, с. 325].

Теория и практика организации материально-технического снабжения железнодорожного транспорта показывают, что имеется ряд особенностей данного процесса, вытекающих из характера работы железной дороги и ее подразделений.

Организация работы и структура органов материально-технического снабжения железнодорожного транспорта определяются прежде всего значительным числом предприятий, расположенных на большом протяжении, но связанных единством транспортного конвейера по перевозочной работе. Даже самое крупное промышленное предприятие располагается, как правило, в одном месте, поэтому организовать материально-техническое снабжение его цехов и других подразделений можно из одного пункта, что позволяет оперативно маневрировать наличными материальными ресурсами в интересах всего производства.

Обеспечение же многочисленных предприятий железной дороги является делом значительно более сложным и трудоемким. На сети железной дороги помимо крупных предприятий и строек имеется очень большое количество небольших структурных предприятий, выполняющих разнообразную и сложную работу в едином транспортном конвейере. В составе железнодорожного транспорта имеются эксплуатационные, промышленные, ремонтные, строительные и другие предприятия. Поэтому в круг деятельности органов материально-технического снабжения железнодорожного транспорта входит бесперебойное обеспечение материалами, запасными частями, оборудованием и другой продукцией потребностей эксплуатационной деятельности железных дорог, капитального строительства, промышленного производства, ремонта подвижного состава, а также ремонта зданий и сооружений, выполнение других работ.

Снабжение материальными ресурсами организаций и подразделений железной дороги возложено на РУП «Белжелдорснаб», которое предусматривает постоянную и оперативную работу по размещению заказов, заключению договоров предприятиями-поставщиками на поставку определенных материальных ресурсов, а также по контролю за выполнением данных заказов. На отдельных территориях железной дороги материально-техническим снабжением занимаются отделы материально-технического снабжения (при отделении железной дороги) [4, с. 211].

Централизованная организация снабжения материальными ресурсами на железной дороге является определяющей и осуществляется РУП «Белжел-

дорснаб», которое представляет собой единый центр заготовления и приобретения материальных ресурсов для обеспечения бесперебойной работы железнодорожного транспорта. РУП «Белжелдорснаб» осуществляет заготовление материалов, произведенных за пределами Республики Беларусь.

В регионах железной дороги выделены отделы материально-технического снабжения (ОМТС) отделений железной дороги, которым РУП «Белжелдорснаб» делегирует свои права. Данные подразделения заготавливают материальные ресурсы, произведенные на территории Республики Беларусь.

Такая форма организации процесса снабжения называется централизованной и является определяющей для железной дороги, хотя допускается и децентрализованное снабжение. В случае децентрализованного заготовления материальных ресурсов данный процесс осуществляется непосредственно структурными подразделениями отделений железной дороги.

Так как централизованно заготавливаемые ресурсы имеют специфику в организации расчета за их поставку, то на железной дороге регламентированы материальные ресурсы, которые должны быть заготовлены централизованно (топливо, горюче-смазочные материалы). Не включенные в данный перечень материальные ресурсы структурные подразделения имеют право заготавливать самостоятельно (децентрализованно).

Следует отметить, что в условиях работы железной дороги организация централизованного материально-технического снабжения является трудоемкой и многоступенчатой. Причиной тому является прежде всего широкая номенклатура запасных частей, деталей и оборудования, обусловленная разнообразием заменяемых на железнодорожном транспорте технических средств.

Заслуживает особого внимания один из важных вопросов учета материальных ресурсов в снабженческих организациях – их достоверная оценка.

Сравнение и сведение в едином балансе разных объектов учета возможно с помощью такого метода бухгалтерского учета, как оценка – процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и включаться в баланс и отчет о доходах и расходах. Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о материальных ресурсах в организациях в настоящее время регулируется Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 64 от 28 декабря 2022 г. (далее – Национальный стандарт № 64).

Согласно указанному стандарту при организации учета материальных ресурсов на предприятии возможно использование следующих видов их оценки (стоимости) [2]:

- первоначальная стоимость – стоимость, по которой материальные ресурсы принимаются к бухгалтерскому учету;
- справедливая стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации запасов или уплачена в случае погашения

обязательства, возникшего в связи с поступлением материальных ресурсов в текущих рыночных условиях. Иными словами, это так называемая рыночная стоимость;

– условная оценка – стоимость материальных ресурсов по учетным ценам, в качестве которых могут приниматься цены приобретения, планово-расчетные цены, отпускные цены, розничные цены, плановая (нормативная) себестоимость и иные стоимостные показатели, установленные положением об учетной политике организации;

– чистая стоимость реализации – ожидаемая стоимость реализации материальных ресурсов за вычетом ожидаемых затрат на завершение их производства и (или) ожидаемых расходов на их реализацию.

В Национальном стандарте № 64 приведены способы оценки первоначальной стоимости материальных ресурсов в зависимости от вариантов приобретения (получения) материальных ресурсов (таблица 1) [2].

Таблица 1 – Способы оценки первоначальной стоимости

Способ приобретения (получения) материальных ресурсов	Определение первоначальной стоимости материальных ресурсов
Первоначальная стоимость приобретенных материальных ресурсов	Первоначальной стоимостью приобретенных запасов является фактическая себестоимость, включающая стоимость запасов по ценам приобретения, и другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением, в том числе: – таможенные сборы, таможенные пошлины; – транспортно-заготовительные затраты, в том числе затраты на погрузку запасов в транспортные средства и их доставку в организацию, не включенные в цену приобретения этих запасов, затраты на хранение запасов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на складах временного хранения; – иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов. Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в первоначальную стоимость приобретенных запасов. Транспортно-заготовительные затраты (ТЗР), непосредственно связанные с приобретением товаров, могут не включаться в первоначальную стоимость этих товаров
Первоначальная стоимость незавершенного производства и готовой продукции	Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции является фактическая себестоимость, включающая прямые затраты, распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции)

Продолжение таблицы 1

Способ приобретения (получения) материальных ресурсов	Определение первоначальной стоимости материальных ресурсов
	Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции в массовом и серийном производстве может являться плановая (нормативная) себестоимость, включающая плановые (нормативные) прямые затраты, плановые (нормативные) распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, плановые (нормативные) условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции). Первоначальной стоимостью попутной (сопряженной, побочной) продукции может являться ее чистая стоимость реализации (в случае если эту продукцию предполагается реализовать) или условная оценка
Первоначальная стоимость материальных ресурсов, внесенных собственником имущества организации в счет вклада в уставный капитал организации	Первоначальной стоимостью запасов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в уставный капитал организации, является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно). В первоначальную стоимость запасов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в уставный капитал организации, включаются таможенные сборы, таможенные пошлины, транспортно-заготовительные затраты и иные затраты, непосредственно связанные с их получением
Первоначальная стоимость материальных ресурсов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы	Первоначальной стоимостью запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы, является справедливая стоимость этих запасов на дату принятия к бухгалтерскому учету, а при невозможности достоверного ее определения – стоимость, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи. В первоначальную стоимость запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы, включаются таможенные сборы, таможенные пошлины, ТЗР и иные затраты, непосредственно связанные с их получением. Важным новшеством является определение стоимости запасов по стоимости, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи при невозможности достоверного определения справедливой стоимости

Окончание таблицы 1

Способ приобретения (получения) материальных ресурсов	Определение первоначальной стоимости материальных ресурсов
Первоначальная стоимость материальных ресурсов, полученных при выбытии основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ	Первоначальной стоимостью запасов, полученных при выбытии (в том числе частичном выбытии) основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ, а также в виде возвратных отходов, является их чистая стоимость реализации (в случае если эти запасы предполагается реализовать) или условная оценка
Первоначальная стоимость выявленных при инвентаризации излишков материальных ресурсов	Первоначальной стоимостью выявленных при инвентаризации излишков запасов является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно). Первоначальная стоимость выявленных при инвентаризации излишков запасов, произведенных в организации, определяется в порядке, установленном п. 6 Национального стандарта № 64, т. е. аналогично определению первоначальной стоимости незавершенного производства и готовой продукции. Норма аналогичного характера отсутствовала в Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 133 от 12.11.2010 (далее – Инструкция № 133)

В первоначальную стоимость приобретенных материальных ресурсов включается их стоимость по ценам приобретения и другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением. Перечень затрат, формирующих первоначальную стоимость материальных ресурсов, сократился, но остался открытым. В перечне поименованы:

- таможенные сборы, таможенные пошлины;
- транспортно-заготовительные затраты, в том числе затраты на погрузку запасов в транспортные средства и их доставку в организацию, не включенные в цену приобретения этих запасов, затраты на хранение запасов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на складах временного хранения;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Отдельные виды затрат и порядок их включения в стоимость материальных ресурсов приведены в п. 12 Национального стандарта № 64. Например,

затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию.

В Национальном стандарте № 64 закреплён порядок определения стоимости незавершенного производства и готовой продукции исключительно по фактической себестоимости. В массовом и серийном производстве незавершенное производство и готовая продукция могут определяться по плановой (нормативной) себестоимости. При этом первоначальной стоимостью попутной (сопряженной, побочной) продукции может являться чистая стоимость ее реализации (если эту продукцию предполагается реализовать) или условная оценка (п. 6 Национального стандарта № 64) [2].

Первоначальная стоимость приобретенных товаров определяется на общих основаниях согласно п. 7 Национального стандарта № 64, но при этом сделано исключение, что транспортно-заготовительные затраты, непосредственно связанные с приобретением (получением) товаров, могут не включаться в первоначальную стоимость этих товаров (п. 12 Национального стандарта № 64). *При этом в отношении других затрат на приобретение товаров такой оговорки нет.*

В пп. 8–11 Национального стандарта № 64 установлены способы определения первоначальной стоимости материальных ресурсов, поступление которых не связано с приобретением (взнос в уставный фонд, безвозмездное получение, поступление по результатам инвентаризации, при выбытии других активов организации) [2].

Порядок определения даты принятия к бухгалтерскому учету материальных ресурсов устанавливается положением об учетной политике организации исходя из специфики осуществляемой организацией деятельности, условий заключенных договоров. Дата принятия к бухгалтерскому учету материалов не может быть ранее даты получения рисков и выгод, связанных с правом собственности на эти материалы.

В качестве основы для выбора даты принятия материальных ресурсов к бухгалтерскому учету организация может использовать варианты, приведенные для товаров в ч.8 и 9 разъяснения Министерства финансов Республики Беларусь от 12.03.2011 № 15-1-6/131 «Об определении даты принятия товаров к бухгалтерскому учету». Так, датой принятия организацией активов на бухгалтерский учет может являться:

- дата их фактического получения, указанная в транспортных, коммерческих и иных документах (ТТН-1, CMR-накладной, счете-фактуре (инвойсе), акте приема-передачи, приходном ордере и др.), которые в соответствии с законодательством, соглашением сторон или обычаями делового оборота используются для подтверждения совершения сделок;

- дата помещения материалов под таможенные режимы (процедуры), предусмотренные таможенным законодательством;

- дата принятия материалов к перевозке, если она осуществляется собственным транспортом организации;
- дата принятия материалов к перевозке экспедитором (перевозчиком), если оплату их услуг производит организация–получатель активов;
- иная дата.

Отметим, что подход, установленный Национальным стандартом № 64, перекликается с п.17 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102, в котором говорится об условиях и порядке признания выручки от реализации продукции, товаров [2].

Материальные ресурсы, использованные в организации, отгруженные, реализованные или списанные, оцениваются одним из следующих способов:

- 1) по стоимости каждой единицы;
- 2) по средней стоимости;
- 3) по стоимости первых по времени поступления запасов (способ ФИФО).

По определенному виду или группе материалов должен применяться один из вышеприведенных способов оценки.

В качестве исключения п.17 Национального стандарта № 64 закрепил, что выбывшие запасы, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также являющиеся драгоценными металлами, драгоценными камнями, оцениваются по стоимости каждой единицы. Подобное исключение было и в п.15 Инструкции № 133.

Метод списания по «стоимости каждой единицы» подразумевает, что в расход списывается себестоимость именно того материала, который был израсходован. Этот метод можно применять в случае организации оперативного учета таким образом, чтобы он давал исчерпывающую информацию о том, какой материал был использован (т. е. из какой партии прихода) и какая фактическая себестоимость ему соответствует.

Оценка выбывших в отчетном периоде материалов по средней стоимости может производиться одним из следующих вариантов:

- путем деления стоимости материалов на начало отчетного периода и запасов, произведенных, приобретенных или полученных организацией (далее – поступившие запасы) в отчетном периоде, на количество материалов на начало отчетного периода и поступивших в отчетном периоде материалов;
- путем деления стоимости материалов на начало отчетного периода и поступивших до момента выбытия материалов на количество материалов на начало отчетного периода и поступивших до момента выбытия материалов.

При использовании метода средней стоимости, стоимость израсходованных материалов рассчитывают по средневзвешенной себестоимости приобретения (заготовления), фактически сложившейся в данном месяце с учетом остатков

материалов на начало месяца. Расчет производится по видам материалов или их группам, определяемым организацией в своей учетной политике.

При применении способа ФИФО первые выбывшие материалы оцениваются по стоимости первых по времени поступлений материалов с учетом стоимости материалов на начало отчетного периода.

Следствием применения этого метода является то, что материалы на конец периода оцениваются практически по их фактической себестоимости, а в себестоимости транспортной продукции учитываются цены наиболее ранних закупок. В связи с этим при оценке материалов по методу ФИФО в условиях роста цен чистая прибыль организации, полученная за отчетный период, оказывается завышенной [3, с. 154].

Таким образом, существенное отличие материальных ресурсов от других видов оборотных средств в том, что их стоимость можно определять разными методами. Применение того или иного метода оценки стоимости материальных ресурсов позволяет влиять на различные показатели финансовой отчетности, величину налогооблагаемой прибыли. Поэтому грамотный выбор метода определения стоимости материальных ресурсов помогает подразделениям железной дороги улучшить финансовый результат своей деятельности, а ошибки в выборе такого метода часто приводят к начислению излишнего налога на прибыль и снижению величины прибыли.

Повышение эффективности работы отдельных подразделений железной дороги во многом определяется и качеством управления материальными ресурсами, так как все они зависят от своевременности их поставок, что и осуществляет ОМТС. Снабжение – одна из основных функций в каждой организации. Это деятельность, включающая в себя процедуры закупки, доставки, приемки, хранения и предпродажной подготовки продукции для комплексного снабжения структурных подразделений необходимыми ресурсами при минимальных издержках и обеспечения их бесперебойной работы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте : учеб. пособие / В. Г. Гизатуллина [и др.] ; под общ. ред. В. Г. Гизатуллиной, П. Я. Папковской. – Гомель : БелГУТ, 2007. – 511 с.

2 Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» : утв. постановлением Министерства финансов Респ. Беларусь от 28.12.2022 № 64 [Электронный ресурс] // Министерство финансов Республики Беларусь. – Режим доступа : <https://minfin.gov.by>. – Дата доступа : 11.05.2023.

3 **Витченко, М. Н.** Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия железнодорожного транспорта / М. Н. Витченко. – М. : Маршрут, 2016. – 240 с.

4 Анализ хозяйственной деятельности на железнодорожном транспорте / В. Г. Гизатуллина [и др.] ; под общ. ред. В. Г. Гизатуллиной, Д. А. Панкова. – Гомель : БелГУТ, 2020. – 415 с.

QUESTIONS OF EVALUATION OF MATERIAL RESOURCES ON BELARUSIAN RAILWAY

The features of the organization of the process of supplying material resources of the Belarusian railway and their methods of evaluation in accounting are considered.

Получено 15.10.2023

ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 16. Гомель, 2023

УДК 332.053.22:336.741.242.1-027.63

*В. В. КОВАЛЬЧУК, канд. экон. наук, доцент
Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины*

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ПЕРЕОЦЕНКИ МОНЕТАРНЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Исследованы проблемы учета курсовых разниц в соответствии с новациями законодательства в области учета монетарных и немонетарных активов и обязательств в иностранной валюте. Выявлены особенности отражения в учете и отчетности курсовых разниц в составе доходов и расходов будущих периодов и их списания с использованием приема сальдирования в состав доходов и расходов по финансовой деятельности. Даны обоснованные выводы и рекомендации по формированию профессионального мнения при выборе варианта учета курсовых разниц.

Проблемные аспекты отражения в бухгалтерском и налоговом учете курсовых разниц, в соответствии с последними изменениями в законодательстве Республики Беларусь, как правило, возникают при проведении расчетных операций в иностранной валюте с нерезидентами и работниками организации и имеют важное значение при усилении интенсивности экспортно-импортных операций, связанных с переориентацией на новые внешние рынки и поиском рациональных путей осуществления международных перевозок грузов.

Изменения, внесенные Законом Республики Беларусь от 11.10.2022 № 210-З «Об изменении законов по вопросам бухгалтерского учета и отчетности» (далее – Закон № 210-З) в Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон