

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
“БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА”

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ**

Под общей редакцией
кандидата экономических наук, профессора *В. Г. Гизатуллиной*,
доктора экономических наук, профессора *П. Я. Папковской*

*Допущено Министерством образования
Республики Беларусь
в качестве учебного пособия для студентов
специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
учреждений, обеспечивающих получение высшего образования*

УДК 657.22:656.2(075.8)
ББК 65.052
Б94

Авторы: *В.Г. Гизатуллина, П.Я. Папковская, Л.Г. Сидорова, О.В. Липатова, Д.Н. Кушнеров, Е.В. Борисенко, В.В. Фоменко, Т.В. Шорец, Н.В. Кравченко, А.В. Кравченко, И.А. Кейзер, С.Л. Шатров*

Рецензенты: кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК УО «БГЭУ»; зав. кафедрой бухгалтерского учета, контроля и АХД УО «ГГУ им. Ф. Скорины» кандидат экономических наук, профессор В. Ф. Бабына

Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте : учеб. пособие / Б94 В. Г. Гизатуллина [и др.] ; под общ. ред. В. Г. Гизатуллиной, П. Я. Папковской ; М-во образования Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель : БелГУТ, 2007. – 511 с.
ISBN 978-985-468-272-3

Рассматриваются особенности функционирования железнодорожного транспорта, отраслевой План счетов, особенности бухгалтерского учета на железнодорожном транспорте.

Для студентов высших и средних специальных учебных заведений, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Может быть использовано бухгалтерами предприятий.

УДК 657.22:656.2(075.8)
ББК 65.052

ISBN 978-985-468-272-3

© Оформление. УО «БелГУТ», 2007

ПРЕДИСЛОВИЕ

Учебное пособие "Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте" подготовлено специалистами Белорусского государственного университета транспорта и посвящено изложению вопросов организации бухгалтерского учета железной дороги и ее структурных подразделений.

Железнодорожный транспорт является сложной производственно-экономической и социальной системой со своей внутренней, только ей присущей территориально-производственной и функциональной структурой. Его финансово-хозяйственная деятельность имеет отличительные особенности по сравнению с другими отраслями экономики Республики Беларусь.

Эффективность управления железнодорожным транспортом во многом определяется качеством используемой информации. В системе управления в современных условиях бухгалтерский учет занимает одно из главных мест. Именно информация, полученная в результате грамотно организованной системы бухгалтерского учета, позволяет увидеть реальный процесс перевозки грузов и пассажиров, полученную выручку от реализации транспортных и нетранспортных услуг структурными подразделениями железной дороги, охарактеризовать их финансовое состояние, прогнозировать показатели развития железной дороги в целом и выявить резервы повышения эффективности перевозочного процесса.

В учебное пособие введены две главы, которые позволяют понять отличительные особенности функционирования железнодорожного транспорта, методов его управления, знакомят с особым финансовым механизмом железной дороги. Изложение особенностей работы железнодорожного транспорта позволяет в дальнейшем понять и отличительные особенности в организации бухгалтерского учета данной отрасли экономики.

Бухгалтерский учет не только отражает финансово-хозяйственную деятельность, но и воздействует на нее. Являясь одной из важнейших функций управления, он позволяет на базе достоверной информации принимать соответствующие управленческие решения; контролировать текущую деятельность железной дороги в целом и ее структурных подразделений; эффективно использовать материальные, трудовые и финансовые ресурсы; оценивать результативность деятельности всей системы железнодорожного транспорта.

Последующие главы учебного пособия посвящены изложению вопросов учета отдельных объектов бухгалтерского учета на железной дороге.

Учет является важнейшим средством системного контроля за сохранностью всех видов ресурсов, правильным использованием денежных средств и выявлением дополнительных резервов снижения себестоимости перевозок. Служба бухгалтерского учета и методологии Управления железной дороги осуществляет контроль за обоснованностью и законностью хозяйственных операций во всех структурных подразделениях железной дороги, а также за соблюдением платежной и финансовой дисциплины.

Учебное пособие написано в соответствии с базовой учебной программой курса "Бухгалтерский учет", предусмотренного учебным планом и образовательным стандартом подготовки специалистов по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит на транспорте". Оно может быть полезно студентам других специальностей финансово-экономического и технического профиля, а также магистрам, аспирантам, научным и практическим работникам.

Учебное пособие подготовлено коллективом авторов Белорусского государственного университета транспорта и Белорусского государственного экономического университета: канд. экон. наук, профессор В.Г. Гизатуллина – предисловие, разд. 1, 2, 4–7, 9–13; д-р экон. наук, профессор П.Я. Папковская – предисловие, подразд. 2.1, разд. 3, 8, 13; ст. преп. Л. Г. Сидорова – разд. 4, подразд. 5.4, разд. 10, подразд. 11.3, разд. 12, 13; мл. науч. сотр. Е. В. Борисенко – разд. 3, 8, подразд. 11.12, 12.3, 13.2; мл. науч. сотр. В.В. Фоменко – п. 3.1.5, разд. 6, 7, 9; мл. науч. сотр. Т.В. Шорец – разд. 11; науч. сотр. Д. Н. Кушнеров – подразд. 11.6, 11.7, 12.1, 12.2; канд. экон. наук, ст. преп. О.В. Липатова – разд. 5; ассист. Н.В. Кравченко – подразд. 4.1–4.5; ассист. И.А. Кейзер – разд. 6; ассист. А.В. Кравченко – подразд. 4.6–4.8; аспирант С.Л. Шатров – подразд. 2.3.

1 ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНЫЙ ТРАНСПОРТ КАК ОТРАСЛЬ МАТЕРИАЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА И ЕГО ОСОБЕННОСТИ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1 Роль и значение железнодорожного транспорта в экономике Республики Беларусь

В современных условиях транспорт имеет решающее значение для развития и нормального функционирования общественного производства. Он является одной из важнейших отраслей производства. Транспорт входит неотъемлемой составной частью во все стадии производства. Являясь непременным условием всякого общественного воспроизводства, транспорт продолжает производственный процесс всех отраслей хозяйства страны в сфере обращения и заканчивает его доставкой продукции к месту потребления.

Транспорт образно называют кровеносной системой экономики, связывающей в единое целое пространственно отдаленные предприятия, отрасли народного хозяйства, экономические районы, обеспечивающей связи между районами производства и потребления различной продукции.

Развитие транспорта и совершенствование его работы происходят в тесной связи с развитием общественного производства и производительных сил страны, а также с условиями жизни людей, ростом их благосостояния и культуры.

Отношения людей, связанные с процессом перемещения товаров и удовлетворением потребностей населения в передвижении, входят в совокупные производственные отношения и подчиняются действию объективных экономических законов, возникающих на основе этих отношений. В связи с этим, транспорт имеет огромное экономическое, оборонное, социальное, культурное и политическое значение. Транспорт в целом как сложная система в Беларуси является одной из основных отраслей народного хозяйства.

Транспортный комплекс Республики Беларусь представляет собой совокупность путей сообщения, транспортных узлов, подвижных технических средств всех видов транспорта, транспортных и погрузочно-разгрузочных средств предприятий и организаций всех отраслей экономики, используемых для перевозки грузов и грузовых операций, а также сооружений, обеспечивающих перевозки и обслуживание пассажиров.

Транспортная система Беларуси состоит из многих видов транспорта – подсистем, которые можно классифицировать следующим образом:

- магистральный транспорт общего пользования;
- универсальный грузовой и пассажирский общего пользования железно-

дорожный, речной, морской, автомобильный и воздушный;

– специализированный грузовой транспорт общего пользования – нефтепроводы, газопроводы, высоковольтные линии электропередачи, непрерывные виды транспорта (конвейерный, пневматический и другие);

– промышленный грузовой транспорт – железнодорожные подъездные пути, автомобильный транспорт необщего пользования всех отраслей хозяйства, специальные виды транспорта, обслуживающие внутрипроизводственные технологические процессы;

– городской транспорт – метрополитен, троллейбус, трамвай, автобус, легковые такси, грузовой автомобиль и др.

Каждая из названных транспортных подсистем имеет свою сферу применения, специфические условия деятельности, определённый круг потребителей и особенности развития.

Ведущее место в транспортной системе Республики Беларусь принадлежит железнодорожному транспорту. Его роль и значение в жизни страны и общей работе транспорта определяется следующими свойствами и особенностями:

– независимость его работы от климатических условий, погоды, времени года и суток, что обеспечивает возможность осуществления регулярной, равномерной и бесперебойной работы по перевозке грузов и пассажиров;

– высокая провозная способность железных дорог;

– способность осваивать массовые потоки грузов и пассажиров;

– сравнительно высокая скорость движения по доставке грузов и перевозке пассажиров;

– как правило, более короткий путь движения грузов и пассажиров и сравнительно невысокая себестоимость перевозок, особенно при перевозках массовых грузов на большие и средние расстояния;

– большая гибкость и маневренность при выполнении перевозок (например, в случае необходимости можно изменить направление грузопотоков при возникновении затруднений на каком-либо участке, возможно регулирование подвижным составом и т. п.);

– наличие непрерывной рельсовой связи с большинством промышленных предприятий.

Эти преимущества делают железнодорожный транспорт универсальным видом транспорта для перевозки всех грузов и пассажиров. Он не только выполняет исключительно большие плановые перевозки, но и заменяет другие виды транспорта, принимая на себя в случае необходимости дополнительные нагрузки.

Железнодорожный транспорт – устойчивая система, которая является многоотраслевым комплексом народного хозяйства Республики Беларусь. Он призван во взаимодействии с другими видами транспорта обеспечивать потребности экономики и населения в перевозках и связанных с ними работах и услугах, безопасность движения транспортных средств, охрану окружающей

среды, формирование рынка транспортных работ и услуг. Белорусская железная дорога в полном объеме обеспечивает потребности населения и предприятий в перевозках и услугах. На долю железнодорожного транспорта в последнее время приходится около 75 процентов всех выполняемых в республике грузовых и более 50 процентов пассажирских перевозок.

Деятельность железнодорожного транспорта регулируется Конституцией Республики Беларусь, Гражданским кодексом Республики Беларусь, Законом Республики Беларусь "Об основах транспортной деятельности", Законом Республики Беларусь "О железнодорожном транспорте" и иными законами Республики Беларусь, актами Президента Республики Беларусь, постановлениями Совета Министров Республики Беларусь, Министерства транспорта и коммуникаций и иными издаваемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами республиканских органов управления и Белорусской железной дороги.

Белорусская железная дорога (БЖД) является объединением, подчиненным Министерству транспорта и коммуникаций (в состав которого входят отделения (НОДы), являющиеся предприятиями основной деятельности дороги, промышленные, строительные, торговые и другие предприятия и организации, а также учреждения образования, здравоохранения и культуры) и имеет специфическую организационную структуру, обусловленную особенностями осуществления перевозочного процесса.

Белорусская железная дорога, имея исключительное значение в жизнеобеспечении многоотраслевой экономики и реализации социальной политики Республики Беларусь, осуществляет при этом разнообразную деятельность, как связанную с перевозками, так и не связанную с перевозочным процессом – второстепенную деятельность.

Каждый вид деятельности железной дороги имеет свои особенности, связанные со структурой управления, особенностями финансирования, распределения доходов, ценообразования, которые оказывают влияние на методологию учета, планирования и калькулирования себестоимости продукции.

В настоящее время согласно действующим нормативным документам Белорусская железная дорога осуществляет следующие виды деятельности: деятельность железнодорожного транспорта (эксплуатационную деятельность и дополнительную транспортную деятельность) и иные виды деятельности.

Эксплуатационная деятельность дороги включает все виды работ структурных подразделений железной дороги, определенные технологическим процессом и связанные с перевозочной деятельностью: грузовая и техническая работа станций, организация движения поездов, все виды работ, связанные с организацией пассажирских перевозок, содержание и обслуживание подвижного состава и постоянных устройств железнодорожного транспорта и др.

Эксплуатационная деятельность включает в себя два основных направле-

ния. Это перевозка грузов и перевозка пассажиров, которые в свою очередь подразделяются по видам сообщения:

1) внутригосударственное:

– *пригородное*;

– *местное* – перевозки между станциями, расположенными на территории государства;

2) международное (межгосударственное) сообщение:

– перевозки грузов из третьих стран в третьи транзитом;

– перевозки грузов из/в страны стран(ы) в/из третьи(х) стран(ы);

– перевозки грузов между станциями железных дорог государств-участников СНГ.

Перевозки в международном сообщении в зависимости от технологических особенностей их осуществления разделяются по видам: ввоз, вывоз, транзит; также сюда относится оказание таких услуг, как передача во временное пользование грузовых вагонов, тележек, контейнеров, перестановка вагонов и др.

К ввозу относят перевозки, осуществляемые из-за пределов Республики Беларусь и имеющие конечной целью пункт, находящийся в пределах Республики Беларусь. Цены на такие перевозки устанавливаются по согласованию с другими железными дорогами. С экономической точки зрения термин “ввоз” для железной дороги следует рассматривать как импорт.

Вывоз – это перевозки, осуществляемые за пределы Республики Беларусь, при этом станция отправления находится в пределах Республики Беларусь. Цены на такие перевозки формируются Белорусской железной дорогой с учетом расходов других железных дорог. С экономической точки зрения термин “вывоз” для железной дороги следует рассматривать как экспорт.

Третий вид перевозок в международном (прямом) сообщении – это *транзит*. К транзитным перевозкам относят такие перевозки, когда станция назначения и отправления груза находится за пределами Республики Беларусь.

Дополнительная деятельность железной дороги включает все виды услуг, сопутствующих осуществлению технологического процесса перевозок и повышению качества обслуживания клиентуры и пассажиров. К расходам по данному виду деятельности относятся затраты, возникающие при их осуществлении и связанные с повышением качества обслуживания клиентуры в соответствии с действующими Правилами и Условиями перевозок грузов и пассажиров.

К *иным видам деятельности*, осуществляемым железнодорожным транспортом, относится деятельность, не связанная с осуществлением или обеспечением общего технологического процесса перевозок, например, производство товаров народного потребления, подсобное сельское хозяйство, прочая реализация, внереализационные операции и др.

1.2 Технология организации перевозочного процесса

Основная задача железнодорожного транспорта – обеспечение бесперебойной доставки грузов и пассажиров при любых условиях и четкое взаимодействие всех звеньев железнодорожного конвейера. Совокупность всех операций и работ, связанных с приемом, погрузкой, выгрузкой, транспортировкой, хранением и выдачей грузов называют перевозочным процессом.

Перевозочный процесс является основным видом деятельности железнодорожного транспорта (эксплуатационной деятельностью) и представляет собой совокупность транспортных операций, направленных на пространственное перемещение пассажиров и грузов.

Эксплуатационная деятельность как объект бухгалтерского учета реализуется через текущие затраты, которые называются **эксплуатационными расходами**.

Перевозочный процесс включает в себя разнородные и не всегда совместимые виды операций, которые целесообразно группировать. Поэтому на железной дороге действует значительное число различных отделов и структурных подразделений, выполняющих узкий круг характерных для них работ и обязанностей. Часть этих подразделений обеспечивает организацию движения поездов (служба перевозок, пассажирская, локомотивная и др.), вторая часть направлена на взаимодействие с клиентурой, разработку цен и тарифов. Определенная группа подразделений основным видом своей деятельности направлена на обслуживание и эксплуатацию технических средств самого транспорта (служба пути, энергоснабжения, материально-технического снабжения и др.).

Отличительные подходы и принципы учета эксплуатационных расходов и расчета себестоимости перевозок железной дороги:

1 Отсутствие в затратах транспорта расходов на сырье приводит к тому, что на железной дороге небольшую часть занимают прямые расходы (это в основном расходы на оплату труда, топливо и электроэнергию для тяги поездов). Значительная часть затрат является косвенными расходами, которые распределяются по видам перевозок расчетным путем, пропорционально различным измерителям и показателям работы. Распределение косвенных расходов на железнодорожном транспорте требует более детальных и трудоемких расчетов.

2 Созданная в промышленности продукция обладает осязаемыми качественными параметрами, и поэтому методология установления затрат на повышенное качество довольно проста.

Для транспортных предприятий основными качественными параметрами являются: сохранность перевозимого груза, сроки и время доставки, ком-

форт, предоставляемый пассажирам в пути следования. Невозможность количественной оценки качественных параметров перевозочного процесса усложняет методологию расчета себестоимости перевозок, осуществляемых с разным качеством.

3 Транспортный производственный процесс не осуществляется на определенной ограниченной территории, а выполняется на территории со значительным протяжением и даже за пределами железной дороги государства. При этих условиях необходимы более тесная взаимосвязь между дорогами (технологическая и экономическая) и создание соответствующей методики распределения расходов между ними. Перевозочный процесс, как правило, не заканчивается в пределах одной дороги, кроме таких видов сообщения, как местное и пригородное.

Труд работников железнодорожного транспорта гораздо сильнее взаимозависим, чем в других отраслях. Задержка движения поездов на одном перегоне может вызвать задержки поездов на соседних перегонах, участках, направлениях, отделениях, дороге в целом.

Для обеспечения нормального функционирования железнодорожного транспорта необходимы: слаженная деятельность всех отраслевых линейных предприятий, участков, направлений; единоначалие; централизация руководства. Железнодорожный транспорт, в отличие от других отраслей народного хозяйства и видов транспорта, является единым производственно-хозяйственным комплексом. Ему свойственны:

- высокая степень централизации управления перевозочным процессом, без которой невозможна организация четкой и эффективной работы;
- территориальная разобщенность работников (например, дежурных по сортировочным, грузовым и промежуточным станциям, поездного диспетчера, машиниста локомотива и др.);
- разъездной характер труда работников ряда профессий (локомотивных бригад, проводников пассажирских вагонов, работников рефрижераторных поездов и др.);
- сменность работы в связи с непрерывностью движения поездов;
- работа под открытым небом для ряда профессий.

4 На транспортных предприятиях вследствие непрерывности перевозочного процесса себестоимость рассчитывается по определенным отчетным периодам (а не по моменту создания продукции). Как правило, периодом, за который рассчитывается себестоимость перевозок, является месяц (квартал, полугодие, 9 месяцев, год) т. е. тот период, когда осуществляется перевозочный процесс и составляется соответствующая отчетность о хозяйственной деятельности (в настоящее время себестоимость перевозок на железной дороге считается за год и квартал).

5 Взаимодействие и тесная связь транспортных предприятий при выполнении процесса перевозок вызывают необходимость общих централизованных дорожных расходов (на составление графика движения поездов, расписаний, плана формирования поездов и т. д.), которые впоследствии также должны быть отнесены на выполнение соответствующих перевозок.

6 Транспортный процесс состоит из различных технологических операций:

- начальной и конечной, включая операции по приему к отправлению груза на начальной станции и выдаче его получателю на конечной станции перевозки;
- подготовки пассажирских составов в рейс, продаже билетов, обслуживанию пассажиров на вокзалах, по формированию, расформированию, перформированию поездов в пути следования;
- передвижения поездов.

Расходы по последней операции несут все отделения железной дороги, участвующие в перевозке, по остальным операциям перевозочного процесса – одно принимающее или отправляющее груз отделение железной дороги либо несколько их, на которых переформируются поезда. Это требует особого подхода к расчету эксплуатационных расходов.

7 Специфика работы железнодорожного транспорта предопределяет многопрофильность выполняемых работ, и отсюда разнообразие расходов по отраслям хозяйства. На первый взгляд, расходы, не относящиеся к перевозкам и осуществленные в другом месте, должны быть учтены, распределены и отнесены впоследствии соответственно на перевозку грузов и пассажиров.

Эксплуатация железных дорог – это производственная деятельность железных дорог, их предприятий и подразделений, связанная с организацией и осуществлением перевозочного процесса, которая объединяет и реализует деятельность всех элементов и подсистем железнодорожного транспорта.

Эксплуатационную работу железных дорог можно рассматривать в широком и узком плане (рисунок 1.1).

Эксплуатационная работа железных дорог (отделений) имеет ряд существенных особенностей, обусловленных различными факторами (природными и климатическими условиями, объемом и структурой перевозимых грузов и пассажиров, распределением их по направлениям и во времени, количеством главных путей на перегонах, размещением сортировочных и технических станций, видом тяги, средствами автоматизации, телемеханики и связи, мощностью верхнего строения пути и другими), отражающих специфику транспорта как материальной инфраструктуры. Осуществляется она совместно различными подразделениями: дорогами, отделениями, станциями, депо и т. п.

Производственный цикл начинается на одних железных дорогах (отделениях), а продолжается и заканчивается на других предприятиях железнодорожного транспорта.

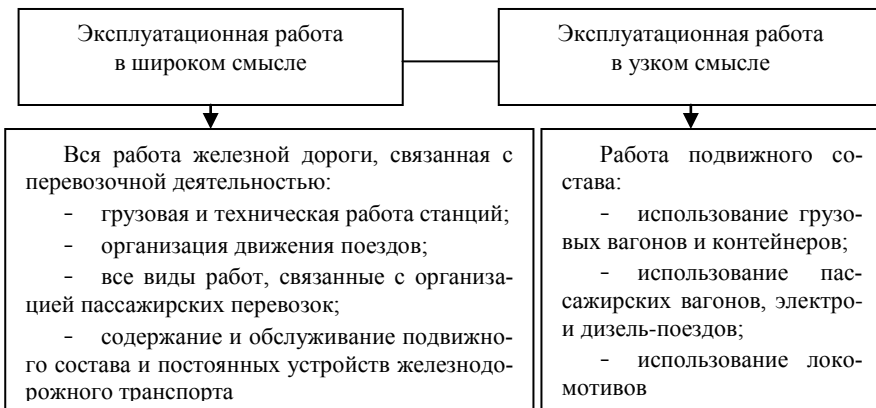


Рисунок 1.1 – Понятие эксплуатационной работы

В отличие от промышленности на железных дорогах (отделениях) от одного предприятия на другое переходят не только предметы труда (грузы), но и средства труда (вагоны и локомотивы).

Локомотивы закреплены за определённым депо и, соответственно, относятся к определённым дорогам, но плечи работы локомотивов (обслуживаемая территория) часто не совпадают с границами дорог. Существуют так называемые «заезды» локомотивов на другие дороги, что создаёт определённые проблемы с оценкой расходов, связанных с работой локомотивов и компенсацией этих расходов.

Вагоны обращаются по всей сети дорог. Этой особенностью обусловлено наличие в эксплуатационной работе железной дороги специфической области деятельности – централизованного регулирования работы вагонных парков.

На ряде железных дорог погрузка значительно превышает выгрузку, и на них основное внимание уделяется организации грузовой работы и формированию поездов. На дорогах, где выгрузка превышает погрузку, большее место занимает организация выгрузки и возврата порожняка в пункты погрузки.

Ряд дорог имеет значительный объём транзитных перевозок, для которых большое значение имеет обеспечение повышенной скорости продвижения поездов. Наконец, есть группа дорог с преобладанием перевозок в местном сообщении, у них свои специфические особенности в организации эксплуатационной работы и её управлении.

При этом хозяйственная деятельность железнодорожных предприятий выражается различными технико-экономическими показателями.

Основные из них определяются через число вагонов, локомотивов и поездов (рисунок 1.2).



Рисунок 1.2 – Система показателей эксплуатационной работы железной дороги

На объемные показатели эксплуатационной работы влияют размеры и характер перевозочной работы, а также уровень эксплуатационной работы, характеризующийся качественными показателями использования подвижного состава.

1.3 Принципы и методы управления на железнодорожном транспорте, организационная структура

В современных условиях хозяйствования ориентация экономики на рыночные отношения коренным образом меняет подход к решению многих экономических проблем, и прежде всего тех, которые связаны с управлением.

Управление – целенаправленное воздействие на организованную систему, обеспечивающее сохранение ее определенной структуры, поддержание режима и цели деятельности. Материальная основа управления – система органов (наличие аппарата), кадров (руководителей, специалистов, исполнителей), техники управления (средств сбора, передачи и обработки информации).

Надежное управление – основа устойчивой работы железнодорожного транспорта. Его деятельность по сравнению с другими отраслями народного хозяйства имеет существенные особенности, что во многом определяет специфику всей системы управления отраслью.

В течение полутора с лишним веков на территории нашей страны сформировалась уникальная *моноцентрическая* организационная форма железной дороги. При этом перевозки грузов осуществлялись общим для всех железных дорог парком грузовых вагонов и контейнеров, в условиях дефицита которого наиболее рациональным являлось централизованное регулирование и распределение по регионам, что позволяло обеспечивать его эффективное использование. Все эксплуатационные звенья железнодорожного транспорта взаимодействовали в общей технологии, которая наряду с повышенными требованиями к организации и безопасности движения поездов, координации деятельности множества участников перевозочного процесса предопределяла необходимость непрерывного централизованного руководства эксплуатационной работой в пределах всей железнодорожной сети. Такое управление давало возможность оперативно, в зависимости от потребности, решать задачи первоочередной перевозки пассажиров и дефицитных грузов, в том числе в условиях аварий и стихийных бедствий.

Территориальная разобщенность со значительной удаленностью большей части железнодорожных производственных объектов от промышленных и административных центров, других крупных населенных пунктов определила на железнодорожном транспорте сложную разветвленную структуру, обеспечивающую четкое взаимодействие между его подразделениями. В ее основу была положена схема, отражающая выработанные многолетним опытом условия надежного управления всем производственно-хозяйственным комплексом.

Из-за большой протяженности железнодорожных линий (5,5 тыс. км), значительного количества производственных объектов, во многом различных по назначению, технической оснащенности и способам организации производства, управление всеми объектами железнодорожного транспорта не может осуществляться исключительно из единого центра. Поэтому оно обеспечивается сочетанием отраслевого и территориального принципов. То есть вся железнодорожная сеть по технологии работы, техническим возможностям средств управления и сложившимся условиям работы разделена на значительные по протяженности и вместе с тем взаимосвязанные линии – отделения железной дороги (6 отделений), а в составе отделений железных дорог действуют обособленные структурные подразделения и дочерние предприятия (рисунок 1.3).

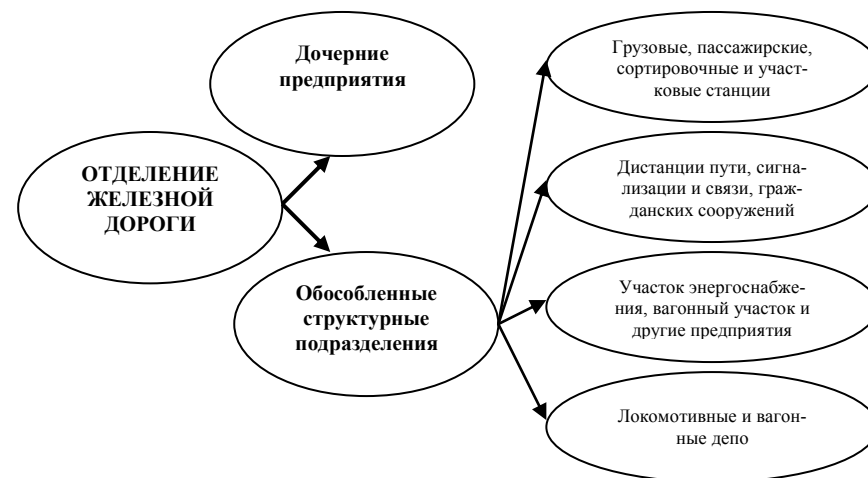


Рисунок 1.3 – Состав отделения железной дороги

С другой стороны, административное деление сети железнодорожных линий на отделения дороги обусловлено сложившимися в народном хозяйстве транспортными связями, определяемыми местами зарождения и погашения основных грузопотоков, а также техническими и организационными возможностями железнодорожного транспорта управлять процессом перевозок и его производственно-хозяйственным обеспечением. Отделения дороги, являющиеся такими же, как Управление БЖД, органами управления в установленных для них границах, выполняют роль одновременно организаторов и производителей транспортной продукции.

Таким образом, система управления Белорусской железной дороги, сложившаяся еще в условиях централизованного планирования экономики при

единой форме государственной собственности, сохранена и до настоящего времени. Для традиционной системы управления характерно сочетание линейного и функционального принципов управления. Эти два направления определяют организацию системы управления Белорусской железной дорогой (рисунок 1.4). Аппаратом управления Объединения “Белорусская железная дорога” является Управление Белорусской железной дороги, которое руководит сложным железнодорожным хозяйством и подчиняется Министерству транспорта и коммуникаций (рисунок 1.5).



Рисунок 1.4 – Организация системы управления Белорусской железной дороги

Узловые вопросы технической политики, основные направления капитальных вложений, а также главные рычаги централизованного руководства движением поездов сосредоточены в Управлении Белорусской железной дороги. Для этой цели в Управлении БЖД имеются отраслевые и функциональные службы, отделы и структурные подразделения.

Каждой отрасли железнодорожного хозяйства руководит соответствующая служба. К числу основных производственных (отраслевых) служб, призванных обеспечивать производственную и, прежде всего, перевозочную работу железной дороги, относятся: Служба перевозок, Служба локомотивного хозяйства, Служба вагонного хозяйства, Служба пути, Пассажирская служба, Служба электроснабжения и другие. К числу функциональных служб относятся: Финансово-экономическая служба, Юридическая служба, Служба бухгалтерского учета и методологии и другие.

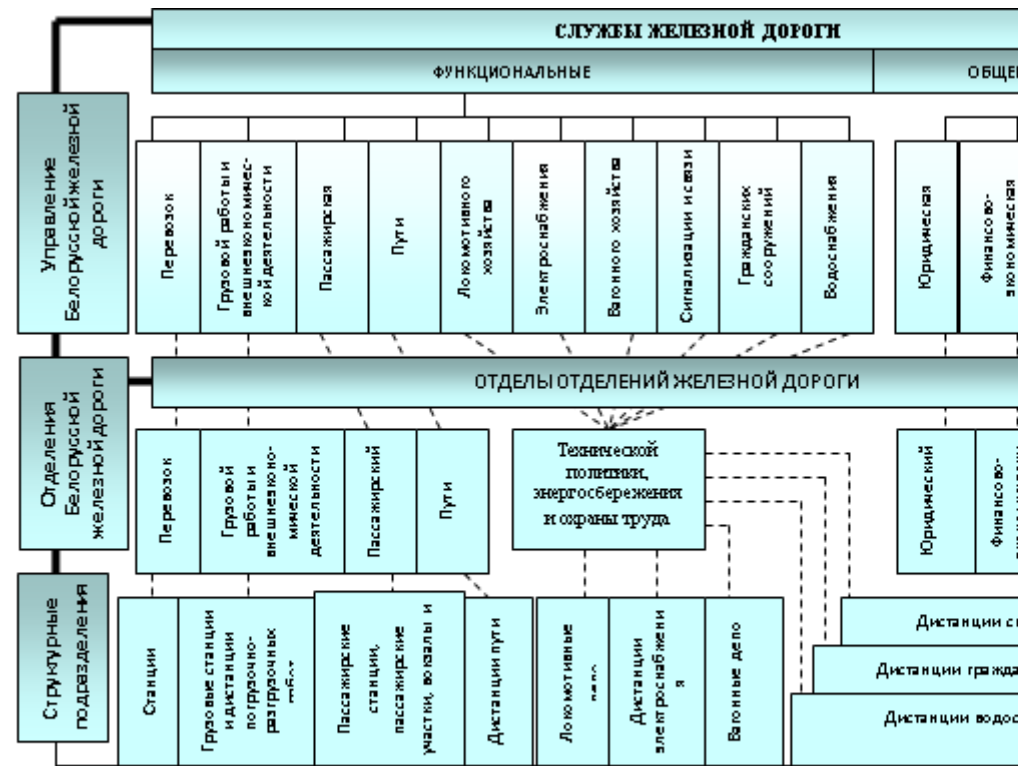


Рисунок 1.5 – Схема управления перевозочной деятельностью Белорусской железной дороги

особенностью является то, что основная продукция железнодорожного транспорта – перевозка в законченном виде – образуется, как правило, на уровне отрасли. По существу, железнодорожный транспорт функционирует как единое предприятие с управлением из единого центра, роль которого выполняет Управление Белорусской железной дороги.

К основным принципам управления железнодорожным транспортом относятся:

- *системность* (комплексный подход, выражающийся в единстве государственного и хозяйственного руководства, сочетании отраслевого управления с территориальным, общественных интересов с коллективными и личными);

- *многомерность и иерархичность* (распределение функций управления по горизонтали и вертикали с неукоснительным соблюдением требований централизма и единоначалия);

- *целенаправленность* (плановость управления на всех участках работы).

Решение управленческих задач на железнодорожном транспорте, как и в других отраслях хозяйства, обеспечивается применением трех основных групп методов:

- 1) административных (организационно-распорядительных);
- 2) экономических;
- 3) социально-психологических (рисунок 1.6).

Административные методы основаны на использовании таких инструментов воздействия, как регламент, норма, инструкция и подкрепляются приказами, распоряжениями и указаниями руководителей. В сложившейся системе управления на железнодорожном транспорте эти методы играют определяющую роль.

Экономические методы в условиях рыночного хозяйства имеют первостепенное значение и ориентируют на применение таких рычагов повышения эффективности производства, как цена, прибыль, рентабельность, кредит и др. Современные условия ведения финансово-хозяйственной деятельности обязывают организации к всемерному использованию именно этих методов.

Социально-психологические методы включают широкий спектр приемов социальной мотивации и морального воздействия на производственные коллективы и отдельных работников. К ним относятся выявление и моральное поощрение лучших работников и коллективов, формирование убежденности зрелости и активности трудящихся путем воздействия на их гражданские и патриотические чувства.

Несмотря на то, что централизованное управление железнодорожным транспортом основывается на хозрасчетных взаимоотношениях как внутри, так и между производственными системами, еще одной его важнейшей



Для осуществления перевозочного процесса качественно и в установленный срок на железнодорожном транспорте используются не отдельные, а вся совокупность указанных выше методов, но в различной степени. Рейтинг методов управления, применяемых на железнодорожном транспорте, представлен на рисунке 1.7. При этом комплексный подход к задачам различных служб железной дороги требует рассматривать проблему организации производства (оказания услуг, выполнения работ) как многокритериальную, результатом решения которой является возможный вариант действий, построенный, как правило, на корпоративной основе. Управленческое решение формирует варианты организации производства, которым будут соответствовать разные итоговые показатели работы системы.

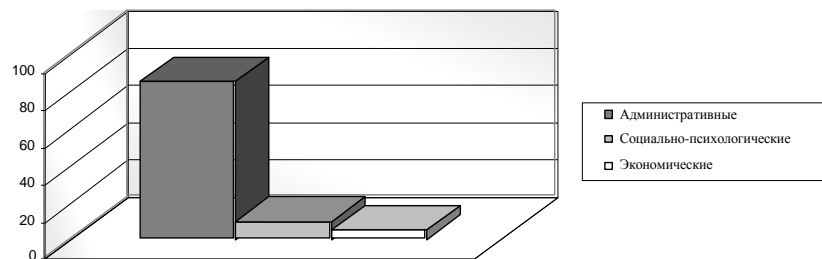


Рисунок 1.7 – Рейтинг методов управления, применяемых на железнодорожном транспорте (в процентах)

Принятие таких решений как альтернатив организации производства можно рассматривать как одно из слагаемых повышения эффективности функционирования железной дороги в целом.

1.4 Финансовый механизм на железнодорожном транспорте

Важнейшим звеном управления в сложных организационных структурах является выбор форм финансовых отношений, т. е. создание определенного финансового механизма. **Финансовый механизм** – совокупность согласованных между собой, выработанных на основе финансовой политики форм осуществления финансовых отношений, предназначенных для решения социально-экономических задач государства на данном этапе его развития.

Составные элементы финансового механизма представлены на рисунке 1.8.

Финансовыми инструментами являются различные формы краткосрочного и долгосрочного инвестирования, торговля которыми осуществляется на финансовых рынках. К ним относятся денежные средства, иностранная валюта, ценные бумаги.

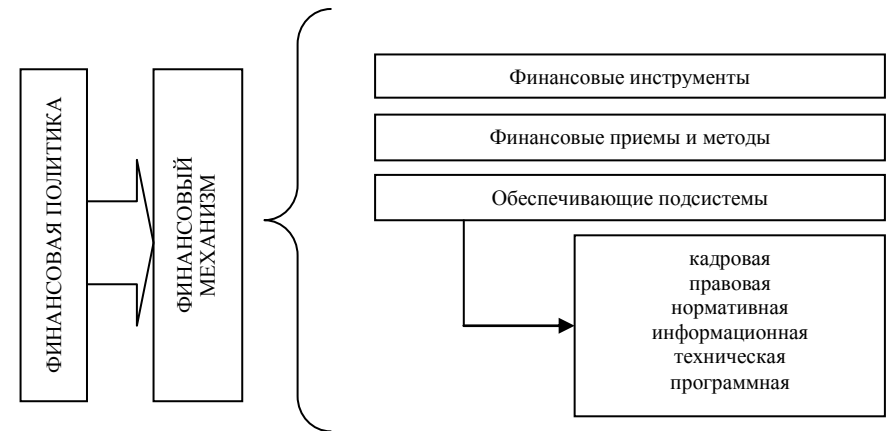


Рисунок 1.8 – Структура финансового механизма

Белорусская железная дорога является также составным звеном финансового механизма на республиканском уровне, взаимодействующим с государством и государственными органами, в то же время железная дорога должна разрабатывать свой финансовый механизм, который функционирует, подчиняясь внутренним законам развития.

В Объединение “Белорусская железная дорога” входят организации, непосредственно осуществляющие процесс перевозки (отделения железной дороги и их структурные подразделения); организации, обслуживающие процесс перевозки (предприятия дорожного подчинения), промышленные предприятия (продукция которых производится для БЖД) и другие организации. Для каждой из указанных групп организаций Управление железной дороги разрабатывает свою форму финансовых взаимоотношений и соответствующие финансовые приемы и методы их осуществления. Особая система финансовых взаимоотношений в Объединении “Белорусская железная дорога”, требующая регламентации и специфического инструментария, существует между основными звеньями транспортного конвейера железной дороги: Управление БЖД, отделения железной дороги, структурные подразделения отделений.

На железной дороге финансовые органы возглавляет финансово-экономическая служба и подчиняется непосредственно Начальнику дороги. Она осуществляет руководство финансовыми отделами отделений дорог, которым в свою очередь подчинены бухгалтерии структурных подразделений отделений дорог (отраслевых линейных предприятий железнодорожного транспорта) (рисунок 1.9).

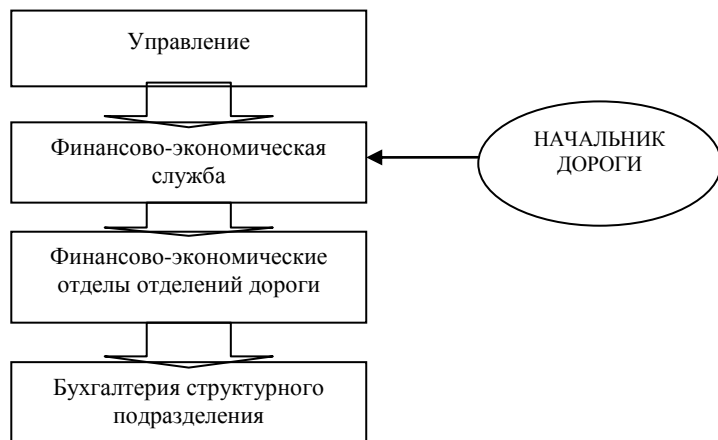


Рисунок 1.9 – Взаимодействие финансовых органов на железной дороге

Финансовые органы железнодорожного транспорта осуществляют финансовое планирование: составляют и представляют на утверждение в установленном порядке финансовый план (баланс доходов и расходов), сметы бюджетных учреждений, кредитный план и кассовый план для обеспечения выполнения плана перевозок, нового строительства и ремонта основных средств. Важной задачей финансовых органов является контроль за реализацией транспортных услуг, организация сбора доходов и выручки, ведение их учета, контроль за своевременной сдачей доходов и выручки в органы банка на расчетные счета, ведение кассовых книг, своевременное составление и представление отчетов по доходам. Большое место в учетной и финансовой работе занимают: организация расчетов за перевозки грузов, пассажиров, багажа, почты и связанный с этим контроль доходных операций; планирование и распределение доходов от перевозок; финансирование основной деятельности отделений дорог и их структурных подразделений, капитального ремонта и строительства, а также социальной сферы.

Особенности технологии работы железнодорожного транспорта, специфика реализации транспортной продукции и высокая централизация управления процессом перевозки на территории всей БЖД определяют финансовые расчеты между Управлением, отделениями железной дороги и их структурными подразделениями, которые регламентируются Положением "О централизованном формировании доходов от перевозочной деятельности на Белорусской железной дороге и расчетах за выполненную транспортную работу". Финансовые расчеты возникают по поводу:

- формирования доходов и финансового планирования на Белорусской железной дороге;

- распределения доходов от перевозок и расчетов за выполненную транспортную работу;
- финансирования отдельных организаций, входящих в структуру БЖД;
- финансирования капитального и деповского ремонтов подвижного состава и капитального ремонта пути;
- финансирования капитальных вложений;
- финансирования НИОКР и др.

Финансовые ресурсы железной дороги формируются за счет реализации транспортной продукции, а также осуществления иных видов деятельности инвестиционного и финансового характера.

Доходы состоят из

$$D_{\text{БЖД}} = D_{\text{р}}^{\text{тп}} + D_{\text{пвд}} + D_{\text{вп}} + D_{\text{оп}},$$

где $D_{\text{БЖД}}$ – величина доходных поступлений;

$D_{\text{р}}^{\text{тп}}$ – доходы от реализации транспортной продукции (перевозок);

$D_{\text{пвд}}$ – доходы от других работ и услуг (иные виды деятельности);

$D_{\text{вп}}$ – внереализационные поступления;

$D_{\text{оп}}$ – операционные доходы.

Доходы железной дороги от реализации транспортной продукции (перевозок) включают:

$$D_{\text{р}}^{\text{тп}} = D_{\text{гр}} + D_{\text{пас}} + D_{\text{б}} + D_{\text{п}} + D_{\text{дс}},$$

где $D_{\text{р}}^{\text{тп}}$ – доходы от реализации транспортной продукции (перевозок);

$D_{\text{гр}}$ – доходы от перевозки грузов;

$D_{\text{пас}}$ – доходы от перевозки пассажиров;

$D_{\text{б}}$ – доходы от перевозки багажа и грузобагажа;

$D_{\text{п}}$ – доходы от перевозки почты;

$D_{\text{дс}}$ – доходы от дополнительных услуг, связанных с перевозками.

Доходы от перевозок являются источником финансирования текущей деятельности в целом:

- Управления и его структурных подразделений;
- отделений дороги и организаций дорожного подчинения за выполненную

ими транспортную работу.

Согласно утвержденной технологии осуществления расчетов провозные платежи в белорусских рублях и иностранной валюте за все виды перевозок грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа и почты поступают на счета специально организованных для этих целей подразделений:

- отделенческих расчетных центров (ОРЦ);
- УП "Главный расчетный информационный центр" (ИРЦ).

Указанные подразделения обеспечивают контроль за правильностью оформления перевозочных документов, полнотой и своевременностью поступления денежных средств, расчетами с иностранными дорогами, участвовавшими в перевозках. В установленные сроки эти подразделения перечисляют поступившие средства: расчетные центры отделений – на расчетный счет отделения; УП "Главный расчетный информационный центр" – на расчетный и валютный счета БЖД. Дополнительные сборы, взысканные с клиента в иностранной валюте, зачисляются на валютный счет отделений, минуя отделенческие расчетные центры.

Доходы предприятий и организаций железнодорожного транспорта формируются и распределяются через единую (централизованную) систему расчетов

Расчеты с отделениями и другими организациями за выполненную транспортную работу Белорусская железная дорога производит через финансово-экономическую службу Управления, которая контролирует процесс сбора выручки на отделениях, своевременность перечисления указанных сумм на централизованный счет железной дороги, утверждает лимиты финансирования, производит окончательный расчет причитающихся отделениям денежных средств.

Распределение денежных средств, полученных дорогой от перевозок, происходит поэтапно.

На первом этапе происходит "очищение" выручки. Из выручки V вычитаются денежные средства, которые Белорусская железная дорога должна передать другим дорогам $D_{др}$, участвовавшим в осуществлении этих перевозок:

$$V - D_{др} = D_{БЖД}.$$

Полученная величина доходов от перевозок, принадлежащая железной дороге, уменьшается на сумму средств, необходимую для покрытия централизованных затрат, осуществляемых БЖД:

$$D_{БЖД}^p = D_{БЖД} - Ц_p,$$

где $D_{БЖД}^p$ – сумма денежных средств, распределяемых Управлением дороги между отделениями за перевозки;

$Ц_p$ – централизованные расходы.

В составе централизованных затрат выделяют:

- формирование централизованного инновационного фонда, амортизационного фонда грузовых вагонов и универсальных контейнеров;
- содержание организаций дорожного подчинения, обеспечивающих сопровождение перевозочного процесса;
- централизованную уплату налога на прибыль по основной деятельности и налога на добавленную стоимость по перевозкам;
- общехозяйственные расходы Управления БЖД;
- финансирование затрат, связанных с выполнением отраслевого соглашения и пр.

На втором этапе доходы от реализации транспортной продукции распределяются между отделениями железной дороги.

При распределении доходов от перевозок между отделениями железной дороги используется система расчетных цен, которые являются внутриотраслевыми (внутридорожными) ценами и утверждаются Начальником железной дороги на уровне, обеспечивающем возмещение эксплуатационных расходов и получение отделениями железной дороги прибыли в соответствии с утвержденным финансовым планом.

Сумма доходов отделения от грузовых перевозок будет равна произведению расчетной цены за 1 тонно-километр $P_{ц}^{гр}$ на фактически выполненный грузооборот $\sum P_l$, по пассажирским перевозкам – произведению расчетной цены за 1 пассажиро-километр $P_{ц}^{пас}$ на величину фактически выполненного пассажирооборота $\sum \Pi_l$ (по пригородным перевозкам – произведению расчетной цены за 1 пассажиро-километр в пригородном сообщении на величину фактически выполненного пассажирооборота в пригородном сообщении).

Отделения железной дороги могут оказывать дополнительные услуги потребителям транспортной продукции, которые реализуются через систему договорных цен. Полученная выручка представляет собой дополнительные сборы, включается в общую величину доходов от перевозок и поэтому доходы i -го отделения ($D_{НОД_i}$) могут быть получены из следующего выражения:

$$D_{НОД_i} = P_{ц_i}^{гр} \sum P_l_i + P_{ц_i}^{пас} \sum \Pi_l_i + D_{дс},$$

где $P_{ц_i}^{гр}$, $P_{ц_i}^{пас}$ – соответственно расчетная цена за 1 тонно-километр и 1 пас-

сажиро-километр для i -го отделения;

$\Sigma P l_i$ – тонно-километры, выполненные в границах i -го отделения дороги;

$\Sigma \Pi_i$ – пассажиро-километры, выполненные в границах i -го отделения дороги;

$D_{дс}$ – дополнительные сборы.

На третьем этапе отделения дороги полученную сумму доходов распределяют между структурными подразделениями.

Финансирование структурных подразделений может осуществляться одним из следующих способов:

– по расчетным ценам на единицу выполненного объема работы (в соответствующих измерителях);

– по праву на расходы и установленной норме и рентабельности;

– по фактическим затратам и величине установленной прибыли.

В настоящее время на БЖД отделения железной дороги применяют последний способ – по фактическим затратам, что несколько снижает стремление структурных подразделений к эффективной работе.

2 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

2.1 Отраслевые особенности железнодорожного транспорта, влияющие на методику организации и ведения бухгалтерского учета. План счетов основной деятельности железной дороги

Белорусская железная дорога представляет собой многоотраслевой комплекс народного хозяйства Республики Беларусь со сложной организационной структурой.

Управление такой сложной организационной структурой требует постоянной, полной и своевременной информации о степени и качестве удовлетворения потребности в перевозках на любой территории и эффективности выполнения перевозок в регионах республики. Поэтому специфика осуществления хозяйственной деятельности определяет необходимость территориального деления, которое обеспечивает управление перевозочным процессом в регионах (отделения дороги) и в целом по республике (Управление дороги). При этом различные полигоны, направления и участки железной дороги характеризуются неодинаковым техническим оснащением, густотой перевозок, качественными показателями использования подвижного состава, удельными натуральными и денежными нормативами, производительностью труда и численностью работников, эксплуатационными расходами и себестоимостью перевозок.

Целью территориального управления является полное обеспечение потребностей в перевозках регионов с наименьшими затратами. Ответственными за достижение данной цели являются отделения железной дороги.

Кроме территориального деления существует и отраслевое, целью которого является управление и контроль за ходом финансово-хозяйственной деятельности железной дороги в отраслевом разрезе.

В каждой отрасли хозяйства есть отраслевые предприятия, каждое из которых имеет специфические производственные расходы, присущие только предприятию данной отрасли. В совокупности затраты всех отраслей хозяйства определяют в целом затраты железной дороги по основной деятельности, которые требуют поиска эффективных методов управления их величиной, основанных на грамотно организованном ведении бухгалтерского учета и результатах анализа эксплуатационных расходов и себестоимости перевозок.

Целью функционального управления является качественное выполнение каждой службой своих технологических операций, разработка системы мер, направленной на снижение затрат по выполнению своей функции в общем технологическом процессе перевозки конкретного региона. Ответственными

за достижение поставленных целей являются отраслевые службы и структурные подразделения, входящие в состав той или иной отрасли железнодорожного транспорта.

Железнодорожный транспорт имеет важное значение в жизнеобеспечении экономики страны. При этом особенности функционирования транспортной отрасли требуют наличия определенной системы управления и специфической организационной структуры железной дороги, обусловленной особенностями осуществления перевозочного процесса, которые в совокупности оказывают влияние на методику организации и ведения бухгалтерского учета на железнодорожном транспорте.

Так, законченная продукция по перевозкам реализуется только на уровне Белорусской железной дороги в целом. Отделения и их структурные подразделения выполняют определенные технологические операции по обеспечению перевозок и законченной продукции не создают. Поэтому выручка (доходы) от реализации услуг по перевозке грузов, пассажиров, почты и багажа, включая суммы налога на добавленную стоимость, определяется по моменту оказания услуг по перевозке грузов грузоотправителям и грузополучателям и оформления проездных (перевозочных) документов пассажирам, владельцам багажа (грузобагажа) и почты.

Как отрасль, оказывающая услуги производственного характера, железная дорога осуществляет перемещение продуктов труда из пунктов их производства в пункты потребления, продолжая процесс производства в сфере обращения. Она также удовлетворяет потребность людей в передвижении, создавая товар-услугу. Продукт транспорта, то есть перемещение, не имеет вещественной формы, потребляется в момент производства и не является объектом хранения. Такой характер продукта обуславливает отсутствие на железных дорогах сырья и основных материалов, образующих субстанцию готового продукта в отраслях, где он выступает в виде вещи, отделимой от процесса производства.

Отсутствие этапа производства продукта вещественного содержания предопределяет характер кругооборота средств железной дороги:

$$Д - Т \dots П - Д'.$$

Железная дорога на деньги $Д$ приобретает средства производства $Т$ (топливо, электроэнергию, запасные части, оборудование, подвижной состав и т. п.), которые, вступив в процесс производства – перевозку $П$, соединяются с рабочей силой. Результатом этого процесса является работа по перемещению грузов и пассажиров с целью изменения их территориального положения. Именно эта работа, а не готовый продукт, является предметом купли-продажи (реализации). После оплаты процесса перемещения по действующим тарифам этот результат превращается в деньги $Д'$, возросшие по сравнению с первоначальной суммой на величину прибыли.

Таким образом, в качестве предметов труда, на которые направлен труд работников железной дороги, выступают принятые к перевозке грузы и пассажиры. Однако стоимость грузов и пассажиров не включается в себестоимость перевозок железной дороги. Данное положение является одной из первых отличительных особенностей организации учета затрат и расчета себестоимости на железной дороге.

Важнейшая роль в организации работы железнодорожного транспорта принадлежит научно обоснованному планированию, учету, анализу и управлению эксплуатационными расходами.

При этом в состав эксплуатационных расходов железной дороги в целом входят эксплуатационные расходы отделений дорог, предприятий дорожного подчинения, затраты на содержание аппарата Управления дороги, общедорожные расходы. Отчет об эксплуатационных расходах Управления Белорусской железной дороги представляет собой форму консолидированного отчета всех структурных подразделений, входящих в состав железной дороги.

В состав эксплуатационных расходов отделения дороги входят затраты структурных подразделений, общеотделенческие расходы и расходы на содержание аппарата отделения дороги. Отчет об эксплуатационных расходах отделения дороги также представляет собой форму сводного отчета.

В состав эксплуатационных расходов структурного подразделения входят расходы, связанные с выполнением основных функций в общем перевозочном процессе конкретным отраслевым хозяйством. Отчет об эксплуатационных расходах структурного подразделения имеет форму первичного отчета, который впоследствии представляется в отделение дороги, как вышестоящую организацию, для составления сводного территориального отчета.

Расчет себестоимости перевозок на железных дорогах значительно сложнее, чем в промышленности. Это объясняется особенностями транспорта как отрасли материального производства (стоимость грузов и пассажиров не включается в себестоимость перевозок железной дороги) и сложностью его технологического процесса. Вследствие особенностей технологического процесса перевозок структура эксплуатационных затрат рассматривается с пяти позиций:

- по элементам;
- отраслевым хозяйствам;
- уровням управления (степень разобщения данных по территории);
- операциям перевозочного процесса;
- видам сообщения.

На железнодорожном транспорте высока доля расходов, мало зависящих от размеров движения (содержание путей сообщения и инфраструктуры железной дороги, в том числе ремонт зданий и других устройств, содержание

административно-технического персонала), она составляет около половины всех расходов по эксплуатации. Все это определяет эффективность железнодорожных перевозок при значительной концентрации грузовых потоков.

На методику организации бухгалтерского учета на предприятиях железнодорожного транспорта существенное влияние оказывают также особенности, связанные со спецификой процесса формирования финансовых ресурсов:

– Белорусская железная дорога является монополистом на рынке транспортных услуг Республики Беларусь и, следовательно, цели функционирования будут несколько иными, чем для предприятий других отраслей народного хозяйства;

– вопросы ценообразования транспортных услуг подлежат контролю со стороны государственных органов;

– технологию производственного процесса характеризуют два момента:
первый – высокая централизация управления, связанная с непрерывностью движения поездов по единому графику и расписанию;

второй – отдельная перевозка грузов и пассажиров не заканчивается в границах одного отделения или даже дороги в целом, т. е. не совпадает с границами предприятия. Договор перевозки заключает отделение дороги (дорога), принимающее груз или пассажиров, а работу выполняют несколько отделений дороги (дорог в целом), передавая друг другу перевозимые грузы или пассажиров. В связи с этим возникает необходимость централизации выручки (доходных поступлений) от перевозок на расчетном (доходном) счете дороги с последующим распределением доходов от перевозок грузов и пассажиров между структурными подразделениями, обеспечившими процесс перевозки грузов и пассажиров;

финансовые ресурсы дороги, отделений дороги и их структурных подразделений формируются через систему внутридорожных хозяйственных отношений. Управление дороги осуществляет расчеты с отделением за выполненные работы по перевозкам; отделения дороги в свою очередь осуществляют расчеты с подведомственными им структурными подразделениями, используя при этом систему внутридорожных расчетных цен. Кроме того, ведение учета затрат и финансовых результатов в целом по железной дороге определяет необходимость централизованного порядка расчетов и уплаты в республиканский бюджет налога на прибыль и налога на добавленную стоимость по перевозкам.

Таким образом, хотя отделения железной дороги являются юридическими лицами, имеют расчетный счет, платят налоги (за исключением НДС по перевозкам и налога на прибыль) и предоставляют отчетность в финансовые органы, однако управление перевозочным процессом, руководство деятельностью предприятий и организаций железнодорожного транспорта общего

пользования осуществляются централизованно и являются компетенцией Управления Белорусской железной дороги.

Внутренние расчеты являются элементом системы организации внутридорожных хозяйственных отношений на основе закрепления имущества в хозяйственном ведении за организациями, входящими в состав железной дороги и имеющими самостоятельный или отдельный баланс. Они осуществляются посредством зачетов при участии вышестоящей организации. Условием расчетов является включение баланса организации в сводный баланс основной деятельности Белорусской железной дороги.

Расчеты с отделениями и другими организациями за выполненную транспортную работу производит Белорусская железная дорога через финансово-экономическую службу Управления Белорусской железной дороги.

Централизация управления, сбора выручки и последующего ее распределения в системе железнодорожного транспорта определяет необходимость использования специфических форм экономических взаимоотношений между организациями внутри железной дороги, что приводит к выделению специфических, присущих только железнодорожному транспорту особенностям организации ведения бухгалтерского учета на железной дороге в зависимости от уровня управления.

Особенность в технологии производства и специфика функционирования Белорусской железной дороги в народнохозяйственном комплексе Республики Беларусь (рисунок 2.1) в значительной степени отражаются на особенностях учета, планирования и анализа хозяйственной деятельности предприятий, организаций, входящих в состав Объединения “Белорусская железная дорога”.

При этом бухгалтерский учет как одна из важнейших составляющих принятия управленческих решений осуществляет сбор, регистрацию и систематизацию данных о хозяйственной деятельности, под влиянием которой совершается кругооборот средств. Он не только фиксирует, но и контролирует движение средств, их переход из одной формы в другую, наличие средств по их видам на каждой стадии кругооборота.

Посредством бухгалтерского учета получают информацию о наличии и движении основных средств и нематериальных активов, материальных ресурсов и денежных средств, фондов, кредитов и займов, расчетов с юридическими и физическими лицами, определяют издержки производства и обращения, себестоимость перевозок и готовой продукции (работ, услуг), выявляют финансовые результаты.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом, его организацией, внедрением технических средств обработки учетных данных на железной дороге осуществляет начальник службы бухгалтерского учета и методологии, являющийся одновременно главным бухгалтером Управления железной дороги (рисунок 2.2).



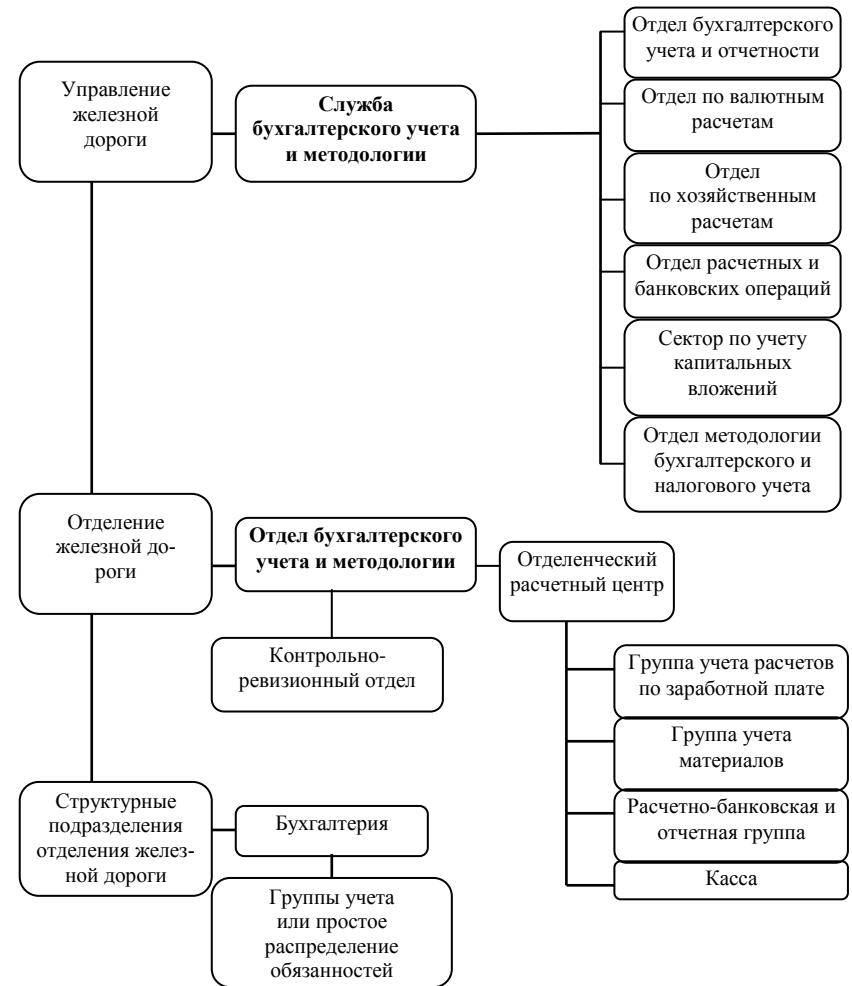


Рисунок 2.2 – Организация бухгалтерского учета на железной дороге и ее подразделениях

Технологические особенности деятельности железной дороги, организационной структуры управления, особенности финансирования, распределения доходов, ценообразования оказывают влияние на методологию организации и ведение бухгалтерского учета на железнодорожном транспорте, что обуславливает необходимость ведения бухгалтерского учета в организациях основной деятельности в соответствии с отраслевым планом счетов,

разработанным на основе Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89.

На Белорусской железной дороге на основе Типового плана счетов с учетом технологических особенностей осуществления транспортной деятельности разработаны и используются План счетов бухгалтерского учета основной деятельности Белорусской железной дороги и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Начальника Белорусской железной дороги от 10.05.2004 г. № 120 Н.

План счетов бухгалтерского учета организаций основной деятельности железной дороги является обязательным для всех структурных подразделений и представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (финансовых, хозяйственных операций) в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера (коды) синтетических счетов – счетов первого порядка и субсчетов – счетов второго порядка. План счетов бухгалтерского учета организаций основной деятельности железной дороги структурирует методологический подход к построению системы учета на железнодорожном транспорте.

2.2 Учетная политика железной дороги: сущность, принципы, цели и задачи ее формирования

Формирование рыночной экономики, наличие разных форм собственности, расширение международных экономических связей является основой для внедрения в организацию бухгалтерского учета учетной политики, которую организация определяет самостоятельно. При этом формирование учетной политики осуществляется в соответствии с законодательной и нормативной базой путем выбора экономически обоснованных способов, методов и приемов группировки и обобщения фактов хозяйственной деятельности, оценки их в стоимостном выражении.

Термин «учетная политика предприятия» вошел в употребление в конце восьмидесятых годов в качестве вольного перевода на русский язык словосочетания «accounting policies», употребляемого в стандартах, издаваемых Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета. В начале 1994 г. этот термин был закреплен в Законе «О бухгалтерском учете и отчетности» в Республике Беларусь и в настоящее время получил достаточно широкое распространение в теории и практике ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика предприятия представляет собой совокупность принципов и правил (вариантов) организации и технологии реализации способов (метода) организации и ведения бухгалтерского учета на предприятии с целью формирования максимально оперативной, полной, объективной и

достоверной финансовой и управленческой информации предприятия. Она является инструментарием реализации способов (приемов) метода бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения текущей группировки, итогового обобщения) и может отличаться на разных предприятиях.

Раскрытие учетной политики (предание гласности) полностью или частично осуществляется согласно законодательству Республики Беларусь и учредительным документам. Учетная политика организации включает:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- рабочий альбом форм первичной учетной документации;
- рабочий альбом форм регистров бухгалтерского учета;
- регламентацию движения первичных учетных документов и регистров в бухгалтерском учете организации (график документооборота);
- описание принятых организацией вариантов ведения бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика оформляется соответствующим документом (решением, приказом, распоряжением, другим документом).

Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета вводятся с начала отчетного года и должны быть обоснованы и оформлены соответствующим решением.

Изменения в учетной политике организации могут иметь место в случаях:

- реорганизации (слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования) организации;

- изменения законодательства Республики Беларусь;
- изменения условий деятельности.

Изменения учетной политики, оказавшие влияние на финансовые результаты деятельности организации, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности. Учетная политика организации формируется исходя из принципов:

- обособленности учета имущества и обязательств организации от имущества и обязательств других юридических и физических лиц;
- последовательности применения учетной политики;
- непрерывности деятельности организации;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Формирование учетной политики организаций железной дороги осуществляется службой бухгалтерского учета и методологии и утверждается приказом или распоряжением Начальника дороги.

При формировании учетной политики в качестве основных ключевых целей определены следующие, представленные на рисунке 2.3.

Структурные подразделения железной дороги в развитие общедорожной учетной политики самостоятельно определяют свою учетную политику и выбирают форму ведения бухгалтерского учета с соблюдением принципов, установленных законодательством (рисунок 2.4).

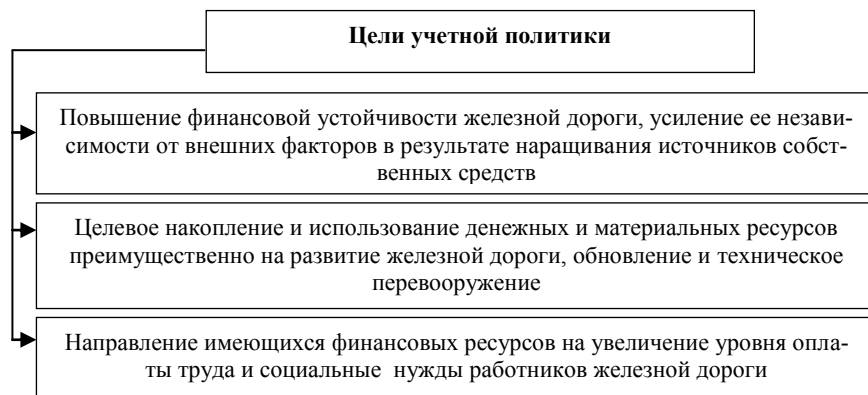


Рисунок 2.3 – Цели формирования учетной политики на железнодорожном транспорте

Общепризнано, что бухгалтерский учет на предприятии должен осуществляться по определенным правилам. Проблема заключается в установлении такой совокупности правил, реализация которых обеспечила бы максимальный эффект от ведения учета. При этом под эффектом в данном случае понимается своевременное формирование финансовой и управленческой информации, ее достоверность и полезность для широкого круга заинтересованных пользователей.

Теоретически возможны три подхода к установлению правил постановки бухгалтерского учета на предприятии: централизованный, децентрализованный и смешанный. При первом подходе ведение учета регламентируется из единого центра, причем особого значения не имеет, государственный это орган или общественное объединение.

Второй подход предполагает индивидуализацию правил бухгалтерского учета для каждого хозяйствующего субъекта. Хотя он обеспечивает максимальную адекватность учетных процедур характеру деятельности предприятия, в современных условиях хозяйствования он неприемлем.

Наконец, возможно разумное сочетание элементов первого и второго подходов. Мировой опыт подсказывает, что при данном способе за централизованным регулированием остается установление основополагающих правил и принципов ведения учета, обеспечивающих доступность и полезность финансовой информации. Такое регулирование состоит в идентификации этих правил и принципов, а также в определении круга общественно признаваемых приемов и способов ведения учета. Общие правила и принципы конкретизируются на каждом предприятии исходя из условий деятельности, степени осознания ее особенностей, квалификации персонала, имеющейся

технической базы управления. Иначе говоря, хозяйствующие субъекты разрабатывают и проводят собственную учетную политику.



Рисунок 2.4 – Принципы формирования учетной политики

В Республике Беларусь при разработке учетной политики избран следующий подход: степень свободы предприятия в формировании учетной политики, ограниченная государственной регламентацией бухгалтерского

учета, которая предоставлена перечнем методик и учетных процедур (первый уровень), среди которых, однако, допускаются альтернативные варианты.

На втором уровне она определяется возможностью выбора конкретных способов оценки, калькуляции, перечня бухгалтерских счетов и т.п. (рисунок 2.5). Поэтому учетную политику в широком понимании можно определить как управление учетом, а в узком – как совокупность способов ведения учета (выбор предприятием конкретных методик ведения учета).



Рисунок 2.5 – Уровни учетной политики

На выбор учетной политики предприятия влияют следующие факторы, представленные на рисунке 2.6.



Рисунок 2.6 – Факторы, влияющие на выбор учетной политики предприятия

Белорусская железная дорога ежегодно разрабатывает учетную политику в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации».

Учетная политика Белорусской железной дороги структурно состоит из четырех частей:

- 1) основных положений;
- 2) методического аспекта учета;
- 3) контроля и ответственности;
- 4) приложений.

Основные положения учетной политики являются едиными для всех организаций основной деятельности Белорусской железной дороги исходя из того, что между отделениями дороги, организациями дорожного подчинения, службами и самостоятельными отделами Белорусской железной дороги происходит постоянное взаимодействие и по окончании отчетного периода формируется сводная бухгалтерская отчетность.

В этой части зафиксированы наиболее общие вопросы, касающиеся организации бухгалтерского учета на железнодорожном транспорте (способы организации технологического процесса функционирования бухгалтерии: указания о составлении рабочего плана счетов, порядок проведения инвентаризации активов и обязательств, структуру и сроки предоставления отчетности, обязанности главного бухгалтера и другие вопросы, необходимые для рациональной организации бухгалтерского учета).

Руководство бухгалтерским учетом возлагается на начальника службы бухгалтерского учета и методологии – главного бухгалтера.

Основным разделом учетной политики Белорусской железной дороги является методический аспект бухгалтерского учета, который включает в себя описание следующих объектов учета:

- учет основных средств;
- учет нематериальных активов;
- оценка и учет материально-производственных запасов, готовой продукции, незавершенного производства;
- учет затрат на производство;
- учет доходов и признание выручки от реализации;
- учет использования фондов и резервов;
- учет задолженностей и обязательств;
- учет курсовых разниц;
- налоговый учет организаций.

Выбор способа ведения учета оказывает влияние на формирование информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации. В методическом разделе приказа об учетной политике производится уточнение наиболее общих методов оценки имущества и обязательств, предусмотренных законодательством по бухгалтерскому учету.

Учетная политика Белорусской железной дороги предусматривает обособленный пункт, который называется «Контроль и ответственность». Введение данного пункта в структуру учетной политики обусловлено тенденцией усиления контроля за учетом и использованием имущества предприятий и материально ответственными лицами. Для придания большей значимости нормативным актам, регулирующим имущественные отношения, некоторые положения отражены в учетной политике, хотя и не являются обязательными элементами.

В приложении к учетной политике Белорусской железной дороги приведены:

- перечень организаций и обособленных структурных подразделений, входящих в баланс основной деятельности Белорусской железной дороги;
- План счетов бухгалтерского учета организаций основной деятельности Белорусской железной дороги;
- порядок отражения операций по централизованному приобретению товаров (работ, услуг) на Белорусской железной дороге и учету налога на добавленную стоимость при отпуске товаров (работ, услуг) по внутрисистемному обороту;
- перечень объектов основных средств, эксплуатируемых сезонно организациями Белорусской железной дороги;
- регистры налогового учета по налогу на прибыль;
- номенклатура статей расходов, связанных с заготовкой и доставкой материальных ресурсов на склады предприятий;
- примерная форма расчета процентов транспортно-заготовительных расходов по видам заготавливаемых материальных ресурсов.

2.3 Государственная финансовая и отраслевая бухгалтерская отчетность предприятий железнодорожного транспорта

Важной составляющей эффективной системы управления в современных условиях хозяйствования, когда от содержания и своевременности поступления информации зависит качество управленческих решений, а следовательно, и конечный результат деятельности хозяйствующего субъекта, является отчетность.

Значение отчетности в современных условиях трудно переоценить. Она широко используется в системе оперативного, текущего, перспективного управления на предприятии; служит информационной базой для анализа хозяйственной деятельности, планирования и прогнозирования; является важнейшим источником информации о предприятии для внешних потребителей: акционеров, государственных служб и т.д. Показатели отчетности предприятия используются в системе статистического учета, где они

обобщаются, а затем применяются для макроуровневого управления. На основании данных отчетности предприятия строится ряд конкретных выводов и предложений как внутренних, так и внешних контрольных организаций.

Отчетность предприятий и организаций представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организаций и учреждений за отчетный период.

Бухгалтерская отчетность завершает учетный процесс на предприятии, в организации. При этом она должна составляться в соответствии с законодательством Республики Беларусь и давать достоверное и полное представление об имуществе и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.

Данные по числовым показателям приводятся в бухгалтерской отчетности минимум за два года – отчетный и предшествовавший отчетному (кроме отчета, составляемого за первый отчетный год).

Если данные за период, предшествовавший отчетному году, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь.

Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке вместе с указанием ее причин.

Представляемая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

При этом день представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

На железной дороге различают общегосударственную и отраслевую бухгалтерскую отчетность. Общегосударственная бухгалтерская отчетность утверждается Министерством финансов Республики Беларусь, а отраслевая – Управлением железной дороги.

Субъектами как общегосударственной, так и отраслевой отчетности на железнодорожном транспорте являются железная дорога в целом, отделения железной дороги и структурные подразделения, имеющие отдельные признаки юридического лица (самостоятельный баланс и расчетный счет в банке). Но при этом отраслевая отчетность, в отличие от общегосударственной, представляется только в вышестоящую организацию (структурные подразделения представляют отчетность в отделение дороги, а отделения – в Управление железной дороги).

Если на железной дороге структурные подразделения, а иногда и отделения дороги не имеют статуса юридического лица и расчетного счета в банке,

то они составляют всю установленную отчетность, но представляют ее только юридическому лицу, структурной частью которого являются, т.е. соответственно отделению или Управлению железной дороги.

Бухгалтерская отчетность железной дороги и ее структурных подразделений делится на внешнюю и внутрипроизводственную (внутриотраслевую). Набор показателей и построение внешней финансовой отчетности общего пользования регламентируются государством, а внутрипроизводственной определяются самостоятельно соответствующими предприятиями.

Каждая отчетная форма содержит определенные отчетные показатели, имеет номер и наименование. В таблицах по соответствующим показателям приводится фактическая информация иногда в сопоставлении с данными за предыдущий отчетный период, что позволяет увидеть динамику показателей и установить тенденции их изменения.

Источником фактической информации для составления бухгалтерской отчетности служат данные синтетического и аналитического учета, содержащиеся в соответствующих регистрах, откуда их переносят в таблицы.

В бухгалтерскую отчетность включают, кроме того, некоторую информацию статистического учета, характеризующую, в частности, объем грузовых и пассажирских перевозок, грузопереработки, производительность труда и др.

Бухгалтерская отчетность Белорусской железной дороги за месяц, квартал и год нарастающим итогом составляется по типовым формам бухгалтерской отчетности в соответствии с Правилами составления и представления бухгалтерской отчетности и Инструкцией о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.02.2004 г. № 16 (с изменениями и дополнениями, утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2004 г. № 178).

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и учетной политикой с целью обеспечения качественного составления бухгалтерской отчетности и ее своевременного предоставления по типовым формам бухгалтерской отчетности на Белорусской железной дороге для отделений дороги, предприятий дорожного подчинения и структурных подразделений дороги разработаны и используются следующие формы бухгалтерской отчетности:

- Ведомость выверки расчетов и финансирования со службой бухгалтерского учета и методологии Управления дороги по состоянию на 01.01.200_.
- Бухгалтерский баланс (форма 1).
- Отчет о прибылях и убытках (форма 2).
- Отчет о движении источников собственных средств (форма 3).

- Отчет о движении денежных средств (форма 4).
- Приложение к бухгалтерскому балансу (форма 5).

Отчет по основным показателям производственно-финансовой деятельности организаций Белорусской железной дороги (по видам деятельности) (форма 69-жел сводная).

Приложение к форме 69-жел «Отчет о наличии и движении основных средств» (для предприятий основной деятельности).

Расчет налога на прибыль с приложением необходимых справок, смет, расчетов и др.

Расчет начисления амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов.

Расшифровки отдельных строк и показателей бухгалтерской отчетности.

Пояснительная записка.

Отраслевая отчетность железных дорог представлена единственной формой 69-жел "Отчет по основным показателям производственно-финансовой деятельности организаций Белорусской железной дороги (по основной деятельности)" (приложение А), содержащей информацию, сгруппированную в следующие разделы:

I Расходы, возмещаемые за счет провозной платы за перевозки грузов и пассажиров (эксплуатационные расходы).

II Расходы, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов, согласно утвержденных дополнительных тарифных ставок.

III Расходы по иным видам деятельности.

IV Расходы, основные, общие для всех отраслей хозяйства железной дороги (общепроизводственные), отнесенные на деятельность железнодорожного транспорта.

V Общехозяйственные расходы, отнесенные на деятельность железнодорожного транспорта.

VI Себестоимость перевозок грузов и пассажиров по видам тяги.

VII Данные о финансовых результатах работы дороги.

VIII Реализация и отпуск продукции, работ и услуг по иным видам деятельности.

IX Жилищное и коммунальное хозяйство.

X Штрафы, полученные по Управлению Белорусской железной дороги.

XI Штрафы, уплаченные по Управлению Белорусской железной дороги.

XII Справки и статистические данные.

В первом разделе формы 69-жел расходы по перевозкам (эксплуатационные расходы) представлены по хозяйствам в целом и по статьям затрат.

Во втором разделе группируются расходы, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов, согласно утвержденных дополнительных тарифных ставок.

Расходы по иным видам деятельности показаны в третьем разделе формы 69-жел в разрезе элементов затрат отдельно по каждому виду деятельности, выполняемому Белорусской железной дорогой и в целом по всем видам деятельности железной дороги.

Четвертый и пятый разделы обобщают информацию о расходах, основных, общих для всех отраслей хозяйства железной дороги, и общехозяйственных расходах.

Себестоимость железнодорожных перевозок в разрезе видов перевозок и по видам тяги приведена в шестом разделе. В данном разделе отдельно отражаются расходы по перевозкам, объем работ в тонно-километрах, пассажиро-километрах, приведенных тонно-километрах и себестоимость перевозок по видам перевозок, видам тяги и приведенной работы дороги.

В седьмом разделе сгруппирована информация о финансовых результатах работы дороги.

Восьмой раздел содержит информацию о реализации и отпуске продукции, работ и услуг по иным видам деятельности в разрезе видов продукции (работ, услуг) с выделением объемов реализации по себестоимости и по отпускной стоимости.

В девятом разделе содержится информация о доходах и расходах жилищного и коммунального хозяйства как отдельно по видам хозяйств, так и в целом по дороге, а также целевых расходах и сборах.

Полученные и уплаченные штрафы по Управлению дороги указываются соответственно в десятом и одиннадцатом разделах формы 69-жел.

Двенадцатый раздел содержит справки и статистические данные по среднесписочной численности работников, их производительности труда, по расходам на оплату труда, количеству сверхурочно отработанного времени и доплате по этому времени, по целодневным и внутрисменным простоям и их оплате, убыткам, вызванным несохранностью перевозимых грузов, недостачам и хищениям. В этом же разделе отдельными показателями отражены прибыль от перевозок в целом, прибыль от грузовых и пассажирских перевозок и прибыль по пригородным перевозкам.

Логическая схема формирования и движения формы 69-жел представлена на рисунке 2.7.

К отчету формы 69-жел на железных дорогах составляется приложение № 1 "Отчет о наличии и движении основных средств", состоящее из трех разделов. В первом разделе "Наличие и движение основных средств" показывают по производственным основным средствам транспорта, других отраслей народного хозяйства и непроизводственным основным средствам их наличие на начало и конец года, поступление и выбытие в отчетном году. Наличие основных средств на начало года в отчете показывают по первоначальной (восстановительной) стоимости, а на конец года – по первоначальной и остаточной. В этом же разделе приводят данные о первоначальной

стоимости основных средств, амортизация (износ) по которым относится на себестоимость перевозок. К разделу I составляют справку, в которой отражают среднегодовую стоимость основных средств, исчисленную как среднюю хронологическую моментного динамического ряда.



Рисунок 2.7 – Логическая схема формирования и движения формы 69-жел

Во втором разделе "Состав основных средств" отражают наличие производственных основных средств транспорта на начало и конец отчетного года по натурально-вещественному признаку в соответствии с действующей классификацией. Производственные основные средства других отраслей народного хозяйства и непроизводственные группируются только по отраслям без указания их состава по натурально-вещественному признаку. По основным средствам на конец отчетного года указывают первоначальную и остаточную стоимость, а также сумму износа и его процент.

Третий раздел отчета, по существу, является продолжением второго раздела. В нем производственные основные средства транспорта по натурально-вещественному признаку отражают в разрезе хозяйств железной дороги. По каждому хозяйству приводят данные о наличии основных средств по первоначальной стоимости на начало и конец отчетного года и по остаточной стоимости – на конец отчетного года.

В соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь железная дорога и отделения дорог, являясь унитарными предприятиями, основанными на праве хозяйственного ведения, могут создавать в качестве юридических лиц другие унитарные предприятия путем передачи им части своего имущества в хозяйственное ведение. На этом основании железная дорога и отделения, имеющие в своем составе унитарные предприятия, помимо собственного бухгалтерского отчета составляют сводную бухгалтерскую отчетность, включающую в себя показатели отчетов таких предприятий.

Под термином «сводная бухгалтерская отчетность» понимается не простое суммирование показателей форм бухгалтерской отчетности всех участников, объединяемых в сводную отчетность отрасли, а ее составление с использованием процедур элиминирования, то есть исключения ряда показателей по описанным правилам (исключаются обороты по внутривозрастным отношениям (счет 79), суммы, отражающие движение основных средств внутри дороги и др.).

В сводный бухгалтерский баланс не включаются:

- показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность в расчетах между участниками консолидированной группы на конец отчетного периода;
- прибыль и (или) убытки от операций между участниками консолидированной группы в течение отчетного периода.

В сводный отчет о прибылях и убытках не включаются:

- выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей), осуществленных предприятиями консолидированной группы друг другу за отчетный период;
- себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг по осуществленным между предприятиями консолидированной группы операциям за отчетный период;
- выручка от реализации прочего имущества предприятиями друг другу;
- балансовая стоимость (остаточная стоимость) имущества, реализованного предприятиями консолидированной группы друг другу;
- любые иные доходы и расходы, возникающие от операций между предприятиями консолидированной группы.

При этом до составления сводной бухгалтерской отчетности отрасли необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения Управления дороги со всеми предприятиями, объединяемыми в данную отчетность отрасли, и всех предприятий между собой.

Сводная бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период предприятий и организаций Белорусской железной дороги.

железнодорожном транспорте сводную бухгалтерскую отчетность сою-
ют за год и поквартально (не входят отдельные формы годовой отчет-
ности, такие как 4-ф «Отчет об отдельных финансовых показателях», 11
«Отчет о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефин-
ансовых активов» и др.). Для ее составления нижестоящие организации
представляют свою бухгалтерскую отчетность в установленные сроки выше-
стоящей организации, где сначала осуществляется ее приемка.

Проверенные и принятые отчеты структурных подразделений, отделений
служат основанием для составления сводных отчетов. Сводную отчетность
на железнодорожном транспорте составляют отделения и Управление доро-
ги. В ней они отражают совокупные итоги работы всех предприятий, входя-
щих в состав данной организации.

Сводный баланс представляет собой бухгалтерскую отчетность, объеди-
няющую показатели перевозочной и подсобно-вспомогательной деятельно-
сти. Периодичность, сроки и объем представляемой бухгалтерской отчетно-
сти для структурных подразделений в разрезе хозяйств определяются отде-
лом бухгалтерского учета и методологии отделения железной дороги, для
отделений – Управлением дороги.

В сводные отчеты включают отчетность тех предприятий, которые на ко-
нец отчетного периода входят в состав вышестоящей организации.

При этом Управление дороги ежеквартально определяет список предпри-
ятий по каждому виду основной деятельности железнодорожного транспор-
та, включаемых в сводную (консолидированную) отчетность каждого вида
деятельности, и, следовательно, железнодорожного транспорта в целом.
Данный список доводится до всех участников, объединяемых в сводную
бухгалтерскую отчетность железнодорожного транспорта.

К сводному отчету прилагают пояснительную записку с характеристикой
хозяйственно-финансовой деятельности вышестоящей организации в целом.
В ней все показатели рассматривают не только в общем виде, но и в разрезе
предприятий, входящих в состав организации.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется по формам, разработан-
ным Управлением Белорусской железной дороги на основе типовых форм
бухгалтерской отчетности, республиканских и отраслевых нормативных до-
кументов, при этом:

- типовые формы бухгалтерской отчетности дополняются данными, не-
обходимыми пользователям сводной бухгалтерской отчетности;
- статьи (строки) типовых форм бухгалтерской отчетности, по которым в
отрасли отсутствуют показатели, могут не приводиться, кроме случаев,
когда соответствующие показатели имели место в периоде, предшествую-
щем отчетному;
- числовые показатели, характеризующие отдельные активы, пассивы и

хозяйственные операции, должны приводиться в сводной бухгалтерской от-
четности обособленно, если без знания о них для пользователей невозможна
оценка финансового положения отрасли или финансового результата ее дея-
тельности. Данные показатели не приводятся в сводном бухгалтерском ба-
лансе или сводном отчете о прибылях и убытках, если каждый из этих пока-
зателей в отдельности несуществен для оценки пользователями финансового
положения железной дороги или финансового результата ее деятельности, а
отражаются общей суммой в пояснениях к сводному бухгалтерскому балан-
су и сводному отчету о прибылях и убытках.

Полученные в сводной отчетности обобщенные показатели хозяйствен-
но-финансовой деятельности вышестоящей организации являются важным
источником информации для принятия эффективных управленческих решений.

3 УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

3.1 Учет основных средств

3.1.1 Основные средства, их классификация и оценка

Существенными признаками бухгалтерского учета основных средств, отличающими его от других видов учета, являются:

- обязательное документирование всех фактов движения основных средств;
- непрерывность во времени отражения движения основных средств;
- применение специфических способов обработки получаемой информации;
- обязательное использование денежного измерителя для оценки основных средств, позволяющее обобщать разнородные по своему составу средства предприятий в процессе их кругооборота на любой момент времени, и другие.

Целью бухгалтерского учета основных средств является обеспечение потребностей разных уровней управления в своевременной, полной и объективной бухгалтерской информации о наличии и изменениях в составе и размещении основных средств в процессе использования во взаимосвязи с источниками формирования этих средств.

Исходя из целей бухгалтерского учета основных средств определяется содержание и важность решаемых им задач (рисунок 3.1).

Бухгалтерский учет основных средств на предприятии имеет большое значение, так как позволяет обеспечить их сохранность, учет амортизационных отчислений и контроль за их состоянием и движением.

На железнодорожном транспорте организация бухгалтерского учета основных средств ведется в соответствии со следующими нормативно-правовыми актами, основными из которых являются:

- Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ в редакции Закона от 25 июня 2001 г. № 42-3 с изменениями и дополнениями от 26 июня 1997 г. № 44-3, 31 декабря 1997 г. № 115-3, 25 июня 2001 г. № 42, 17 мая 2004 г. № 278-3.
- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов".
- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 20 де-

кабря 2001 г. № 127 "Об утверждении инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств".

– Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23 марта 2004 г. № 41 "Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств".

– Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 8 декабря 2003 г. № 168 "Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов".

– Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 6 марта 2006 г. № 21 "Об утверждении инструкции о ведении бухгалтерского учета инвентарного парка грузовых вагонов и контейнеров на Белорусской железной дороге".

– Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2004 г. № 75 "Об утверждении инструкции о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций".

– Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 24 февраля 2006 г. № 17 "Об утверждении Инструкции о порядке бухгалтерского учета безвозмездных поступлений (средств)".

– Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 28 июля 2005 г. № 136/96/102/31 "О внесении изменений и дополнений в Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов".

– Временный республиканский классификатор амортизируемых основных средств и нормативных сроков их службы, утвержденный Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21 ноября 2001 г. № 186.

Основные средства классифицируются по различным признакам (рисунок 3.2).

По отраслевой принадлежности различают основные средства, относящиеся к промышленности, транспорту, сельскому хозяйству, строительству, торговле, здравоохранению, коммунальному хозяйству и другим отраслям.

По функциональному назначению основные средства на железнодорожном транспорте подразделяются на производственные основные средства (основные средства, используемые в перевозочной деятельности БЖД (пассажирские и грузовые вагоны, контейнеры и др.)) и непроизводственные основные средства (объекты культурного, жилищно-коммунального назначения, здравоохранения и др.).

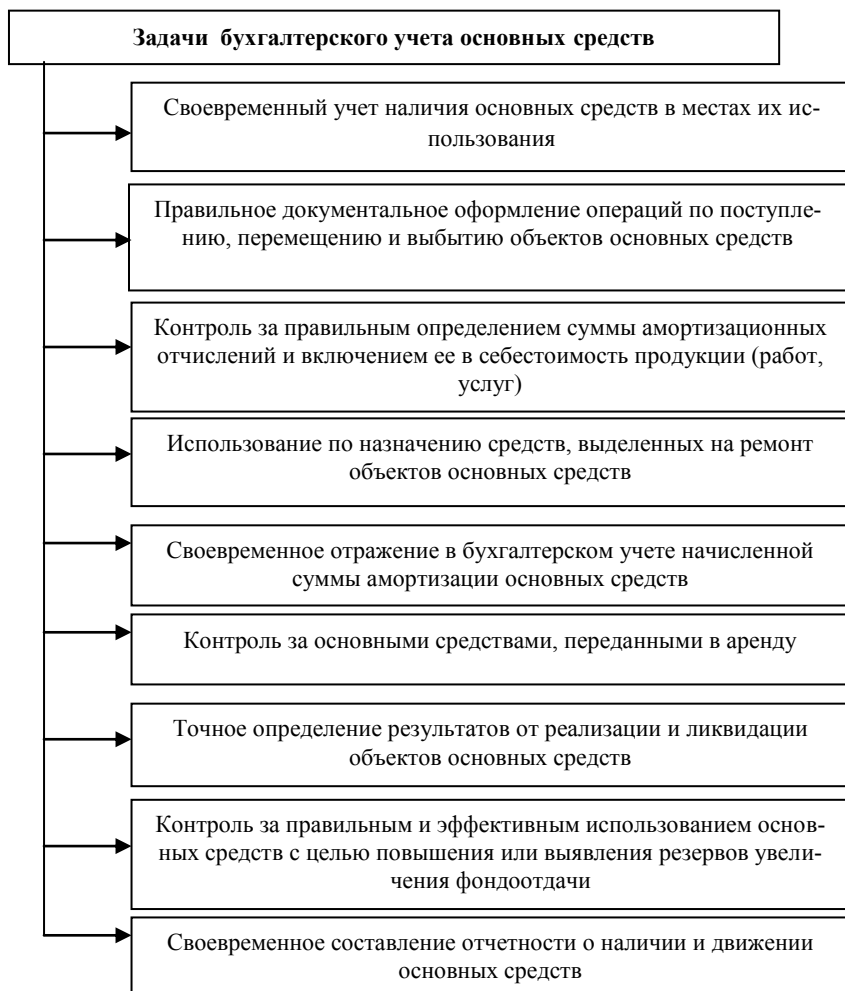


Рисунок 3.1 – Задачи бухгалтерского учета основных средств

Основные средства **по своему натуральному (вещественному) составу** в соответствии с действующим классификатором подразделяются на несколько видовых групп: «транспортные средства», «здания», «сооружения», «передаточные устройства», «машины и оборудование», «инвентарь».

Здания – это архитектурно-строительные объекты, предназначенные для перевозочного процесса, социально-культурного обслуживания работников железнодорожного транспорта и хранения материальных ценностей. К ним относятся административные здания, производственные корпуса и строения

структурных подразделений железной дороги, занятые цехами, мастерскими или установками, выполняющими или обслуживающими процесс перевозки пассажиров, грузов, грузабагажа и почты.



Рисунок 3.2 – Классификация основных средств

Сооружения – это инженерно-строительные объекты для осуществления перевозочного процесса путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда (насосные станции, арки, мосты, эстакады, железнодорожный путь и др.).

Передаточные устройства – устройства, предназначенные для передачи электрической, тепловой или механической энергии. На железной дороге к передаточным устройствам относятся линии электропередачи, тепловые сети, паропроводы и др.

Транспортные средства. К ним относятся такие средства, которые предназначены для перевозки людей, грузов (электровозы, тепловозы, вагоны, контейнеры, цистерны).

Машины и оборудование включают в себя:

а) силовые машины и оборудование – машины-генераторы, вырабатывающие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие разную энергию – воды, ветра, тепловую, электрическую – в механическую, т.е. в энергию движения;

б) рабочие машины, аппараты и оборудование, которые с помощью механического, термического или химического воздействия на предметы труда изменяют их состав, форму и состояние;

в) измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, предназначенные для измерения толщины, диаметра, площади, веса, времени, давления и т.п., а также приборы для испытания материалов, проведения опытов, анализов и исследований;

г) вычислительная техника;

д) прочие машины и оборудование.

Инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь. Сюда включаются: инструмент – механизированные и немеханизированные орудия труда общего назначения, а также прикрепляемые к машинам предметы, служащие для обработки материалов, электродрели, краскопульты, гайковерты, а также всякого рода приспособления для обработки материалов, производства монтажных работ; хозяйственный инвентарь – канцелярские столы, вешалки, гардеробы, шкафы, диваны, кресла, сейфы, кровати, ковры и т.п.

По степени использования основные средства делятся на находящиеся в эксплуатации (используемые в деятельности БЖД), основные средства в запасе (резерве), основные средства, находящиеся на консервации (по решению Правительства Республики Беларусь или руководства БЖД) и основные средства в стадии модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, в том числе по результатам проведенного технического диагностирования и соответствующего освидетельствования.

По принадлежности основные производственные средства подразделяются на собственные и арендованные. *Собственные* полностью принадлежат железной дороге, а *арендованные* являются собственностью других предприятий и в соответствии с договором аренды используются на железнодорожном транспорте.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

а) использование в процессе перевозок, при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

г) стоимость единицы имущества на момент приобретения должна превышать величину, определяемую Министерством финансов Республики Беларусь (30 базовых величин в соответствии с Постановлением № 41 "Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств"). Сельскохозяйственные машины и орудия, строительный механизированный инструмент; рабочий, племенной и продуктивный скот (независимо от вида животных); библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование считаются основными средствами независимо от их стоимости.

Для оценки основных средств применяются натуральные и стоимостные показатели. Натуральные показатели используются для составления графиков планово-предупредительных ремонтов, определения состава и технического уровня основных средств и других количественных величин, для чего на предприятии проводится инвентаризация и паспортизация оборудования, учет его ввода и вывода.

Стоимостные (денежные) показатели используются для установления износа, начисления амортизации, определения стоимости, динамики, расчета налога на недвижимость и др. Различают следующие виды стоимостной оценки основных средств (рисунок 3.3).

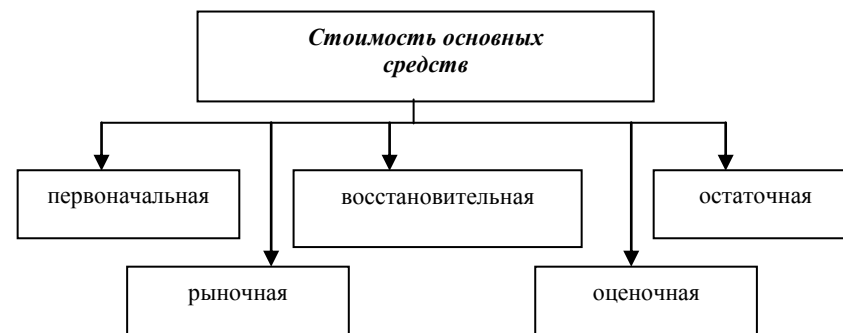


Рисунок 3.3 – Виды оценки основных средств

Первоначальная стоимость – это сумма фактических затрат на строительство или приобретение объекта основных средств, включающая расходы по доставке и установке, т.е. это стоимость объекта в момент ввода его в эксплуатацию.

Первоначальной стоимостью основных средств признается:

- сумма фактически произведенных затрат по возведению (сооружению) или приобретению объектов основных средств, включая расходы по доставке, монтажу, установке и пусконаладке; для объектов, изготовленных (созданных) на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других предприятий и лиц;
- денежная оценка экспертной комиссии для объектов основных средств, внесенных в счет вкладов в уставный капитал предприятия;
- текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету для объектов, полученных по договору дарения;
- при невозможности установить стоимость ценностей, полученных предприятием по договорам обязательств, основные средства учитываются исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты;
- объекты основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, оцениваются в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату приобретения.

В состав фактических затрат на покупку и изготовление объектов основных средств включаются:

- стоимость самого объекта основных средств;
- стоимость услуг сторонних организаций, связанных с приобретением основных средств, включая регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные платежи;
- расходы по страхованию при перевозке;
- проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам);
- курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками), суммовые разницы по этой же задолженности;
- расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками);
- погрузочно-разгрузочные работы;
- налоги, если иное не предусмотрено законодательством;
- стоимость строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами, в т. ч. стоимость сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов. В стоимость изготовления включаются и общехозяйственные расходы, если они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением объектов;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и доведением его до состояния, в котором он пригоден к использованию.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, за исключением случаев:

- а) завершения: модернизации оборудования; технического перевооружения; дооборудования; реконструкции; частичной ликвидации; достройки; восстановления по результатам проведенного технического диагностирования и соответствующего освидетельствования, оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ, на сумму соответствующих затрат;
- б) проведения переоценки основных средств по решению Правительства Республики Беларусь;
- в) других в соответствии с законодательством.

Наряду с этим первоначальная стоимость объектов основных средств изменяется в связи с включением в конце отчетного периода в их стоимость затрат, обособленно учитываемых в течение отчетного года в качестве капитальных вложений, после ввода объектов основных средств в эксплуатацию, в том числе:

- 1) процентов по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам);
- 2) суммовых разниц, возникающих при погашении кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками) в рублях по обязательствам в валюте;
- 3) курсовых разниц от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками);
- 4) расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками).

Восстановительная (рыночная) стоимость представляет собой стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (по действующим ценам). Обычно вновь поступающие основные средства, например оборудование, имеют стоимость иную, чем такие же объекты, приобретенные несколько лет назад, поэтому в учете одинаковые объекты получают разную оценку. Такой разницей затрудняет правильное образование источников финансирования воспроизводства основных средств (начисление амортизации) и в конечном итоге искажает себестоимость продукции, а также результаты анализа их использования.

В связи с этим периодически проводят переоценку основных средств по восстановительной стоимости, в результате чего достигается единообразие в оценке одинаковых объектов, введенных в действие в разное время. После переоценки основные средства отражают в учете по восстановительной стоимости.

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, т.е. их первоначальная стоимость постоянно уменьшается. *Остаточная стоимость* представляет собой первоначальную стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации. Амортизация основных средств отражается в бухгалтерском учете обособленно от их первоначальной стоимости.

Рыночная стоимость представляет собой вид оценки, отражающий сложившееся соотношение спроса и предложения на данный вид основных средств. Для определения рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости основных фондов.

Оценочная стоимость – стоимость основного средства сформированная исходя из цены аналогичного основного средства на момент оценки с учетом его технического состояния.

3.1.2 Организация первичного учета основных средств

На предприятиях Белорусской железной дороги в соответствии с Постановлением № 168 "Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов" применяются следующие формы первичной документации по учету основных средств (таблица 3.1).

Т а б л и ц а 3.1 – **Формы первичной документации по учету основных средств на БЖД**

Код формы	Наименование документа
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
ОС-1а	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств

Окончание таблицы 3.1

Код формы	Наименование документа
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

Приведенные формы применяются для учета движения основных средств на всех уровнях Белорусской железной дороги.

Каждая форма первичной учетной документации оформляется на различных этапах движения основных средств (рисунок 3.4).

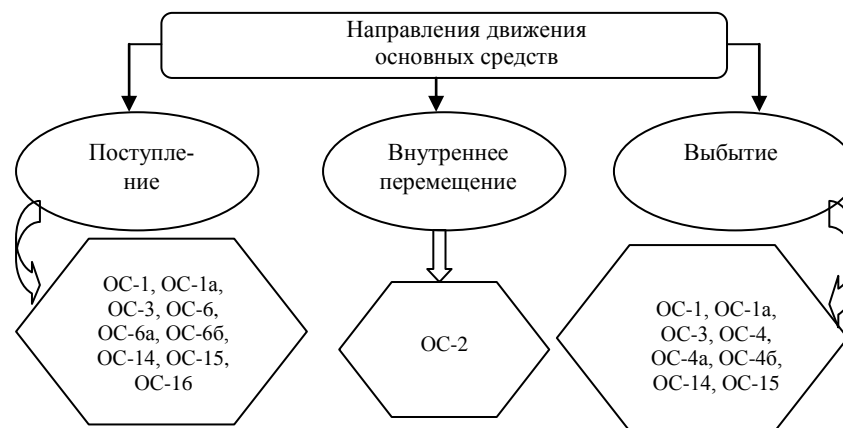


Рисунок 3.4 – Классификация первичной документации по направлениям движения основных средств на Белорусской железной дороге

На рисунке 3.5 представлены основания оформления первичной документации по учету основных средств.

Первичный учет основных средств при их поступлении представлен на рисунке 3.6.

Для оформления и учета операций по приему объектов основных средств в организациях Белорусской железной дороги применяются: акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма ОС-1), акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (форма ОС-1а). Форма ОС-1 применяется для отдельного объекта основных средств, форма ОС-1а – для групп объектов основных средств. Указанные первичные документы оформляются для включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, – в момент приобретения; для объектов, требующих монтажа, – после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), которые поступили в результате купли-продажи, дарения, финансовой аренды (лизинга), собственного изготовления.





Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма ОС-2) применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного цеха, отдела либо участка в другой. Указанная накладная выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объекта либо объектов основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю.

Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма ОС-3) применяется для оформления и учета приема объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации.

Указанный акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на прием объектов основных средств, а также представителем организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию, и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом, после чего сдается в бухгалтерию.

Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма ОС-6).

Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма ОС-14) применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств. Акт составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах и утверждается руководителем или уполномоченным им лицом.

В случае невозможности проведения качественного приема оборудова-

ния при его поступлении на склад организаций Белорусской железной дороги акт о приеме (поступлении) оборудования (форма ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру. Качественные и количественные расхождения с документальными данными организаций, поставивших оборудование, а также факты боя, лома отражаются в соответствующих актах в установленном порядке.

Передача оборудования в монтаж оформляется актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма ОС-15). При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входит представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (форма ОС-15) не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта.

На дефекты оборудования, выявленные в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля составляется акт о выявленных дефектах оборудования (форма ОС-16).

Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется в установленном порядке по форме ОС-1.

Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма ОС-6), инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а), инвентарная книга учета объектов основных средств (форма ОС-6б) применяются для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организаций Белорусской железной дороги.

Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а) применяется для учета наличия производственного и хозяйственного инвентаря и принадлежностей. Формы ОС-6, ОС-6а, ОС-6б ведутся в бухгалтерии в одном экземпляре на каждый объект (группу объектов).

Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.

Документооборот по поступлению основных средств. В зависимости от источников поступления основных средств в организациях Белорусской железной дороги можно определить следующий порядок движения первичной документации по учету основных средств.

Пример 3.1 *Отделение железной дороги приобретает объект основ-*

ных средств для собственного пользования.

Схема движения первичной документации по объектам основных средств при поступлении от поставщиков на отделения железной дороги (далее НОД) представлена на рисунке 3.7.

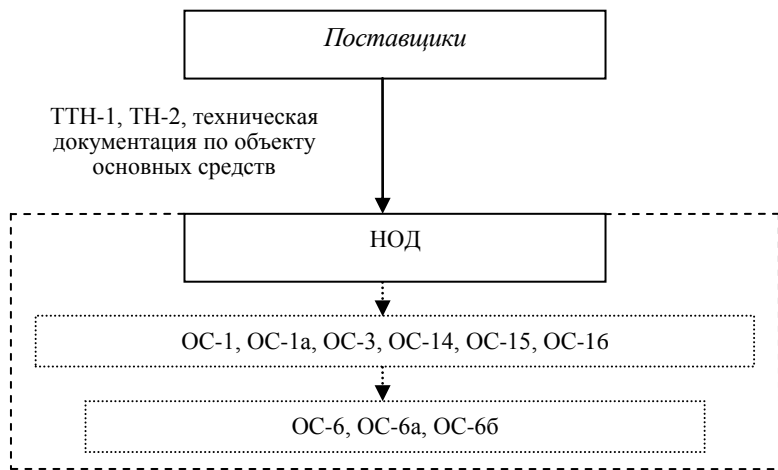


Рисунок 3.7 – Схема движения первичной документации при поступлении объектов основных средств на отделение железной дороги от сторонних организаций

Пример 3.2 Отделение железной дороги приобретает объект основных средств для передачи на структурное подразделение.

Схема движения первичной документации по объектам основных средств при поступлении от поставщиков через НОД на структурное подразделение представлена на рисунке 3.8.

При поступлении объектов основных средств на отделение железной дороги основанием для приема служат:

- 1) товарно-транспортные накладные формы ТТН-1;
- 2) товарные накладные формы ТН-2;
- 3) техническая документация по объекту основных средств.

На основании вышеизложенных документов в НОД объект основных средств принимается к учету, но первичные документы по поступлению основных средств, как-то ОС-1, ОС-1а и др. – не составляются.

При дальнейшей передаче основных средств на структурное подразделение в бухгалтерии НОДа выписываются и передаются следующие документы:

- 1) товарно-транспортная накладная формы ТТН-1 или товарная накладная формы ТН-2;

- 2) техническая документация по объекту основных средств.

При поступлении объектов основных средств на структурном подразделении в зависимости от характеристики основных средств составляются следующие документы:

- 1) акт о приеме-передаче объекта основных средств, форма ОС-1;
- 2) акт о приеме-передаче групп объектов основных средств, форма ОС-1а;
- 3) акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, форма ОС-3;
- 4) акт о приеме (поступлении) оборудования, форма ОС-14;
- 5) акт о приеме-передаче оборудования в монтаж, форма ОС-15.

На основании актов по поступлению основных средств в структурном подразделении составляются:

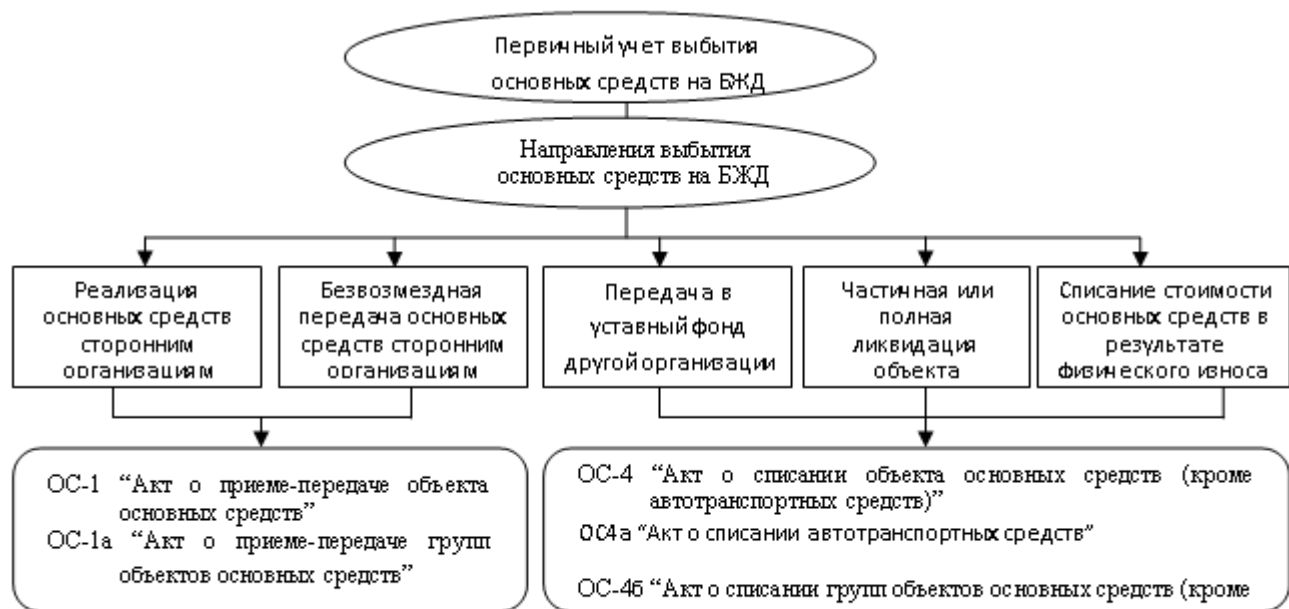
- 1) инвентарная карточка учета объекта основных средств, форма ОС-6;
- 2) инвентарная карточка группового учета объектов основных средств, форма ОС-6а;
- 3) инвентарная книга учета объектов основных средств, форма ОС-6б.



Рисунок 3.8 – Схема движения первичной документации при поступлении объектов основных средств

от отделения железной дороги на структурное подразделение

Первичный учет основных средств при их выбытии представлен на рисунке 3.9.



новых средств в организациях Белорусской железной дороги применяются: акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма ОС-1), акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (форма ОС-1а). Форма ОС-1 применяется для отдельного объекта основных средств, форма ОС-1а – для групп объектов основных средств.

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма ОС-4), акт о списании автотранспортных средств (форма ОС-4а), акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма ОС-4б) применяются для оформления и учета списания пришедших в негодность:

- объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) – по форме ОС-4;
- автотранспортных средств – по форме ОС-4а;
- групп объектов основных средств – по форме ОС-4б.

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом.

Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел Республики Беларусь.

Данные результатов реализации, безвозмездной передачи и прочего списания основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств (формы ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

Документооборот по выбытию основных средств. В зависимости от направлений выбытия основных средств в организациях Белорусской железной дороги можно определить следующий порядок движения первичной документации по учету основных средств.

Пример 3.3 Отделение железной дороги списывает объекты основных средств, пришедших в негодность, ликвидируемых, при их недостатке.

Основанием для составления первичной документации при списании основных средств является приказ по отделению железной дороги, на основании которого в бухгалтерии НОДа составляются:

Для оформления и учета операций по выбытию объектов из состава ос-

- 1) акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств), форма ОС-4;
- 2) акт о списании автотранспортных средств, форма ОС-4а;
- 3) акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств), форма ОС-4б.

Схема движения первичной документации по объектам основных средств при их списании в НОД представлена на рисунке 3.10.



Рисунок 3.10 – Движение первичной документации по объектам основных средств при их списании в отделении железной дороги

Пример 3.4 *Отделение железной дороги списывает объект основных средств, в результате реализации, безвозмездной передачи организациям (кроме передачи структурным подразделениям).*

Основанием для составления первичной документации при реализации, безвозмездной передаче основных средств является приказ по отделению железной дороги, на основании которого в бухгалтерии НОДа составляются:

- 1) акт о приеме-передаче объекта основных средств, форма ОС-1;
- 2) акт о приеме-передаче групп объектов основных средств, форма ОС-1а.

Схема движения первичной документации по объектам основных средств при их реализации или безвозмездной передаче в НОД представлена на рисунке 3.11.

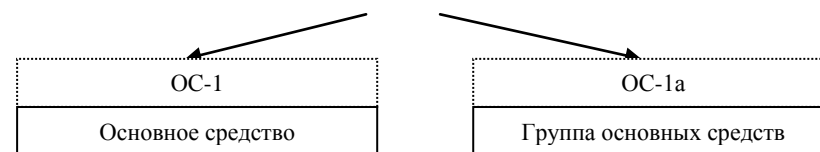


Рисунок 3.11 – Движение первичной документации по объектам основных средств при их реализации или безвозмездной передаче в отделении железной дороги

Пример 3.5 *Структурное подразделение списывает объекты основных средств, пришедших в негодность, ликвидируемых, при их недостаче.*

Основанием для составления первичной документации при списании основных средств является приказ по отделению железной дороги, на основании которого в бухгалтерии структурного подразделения составляются:

- 1) акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств), форма ОС-4;
- 2) акт о списании автотранспортных средств, форма ОС-4а;
- 3) акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств), форма ОС-4б.

Схема движения первичной документации по объектам основных средств при их списании в структурном подразделении представлена на рисунке 3.12.

Пример 3.6 *Структурное подразделение списывает объект основных средств в результате реализации, безвозмездной передачи.*

Основанием для составления первичной документации при реализации, безвозмездной передаче основных средств является приказ по отделению дороги, на основании которого в бухгалтерии структурного подразделения составляются:

- 1) акт о приеме-передаче объекта основных средств, форма ОС-1;
- 2) акт о приеме-передаче групп объектов основных средств, форма ОС-1а.

Схема движения первичной документации по объектам основных средств при их реализации или безвозмездной передаче в НОД представлена на рисунке 3.13.

График документооборота по учету основных средств в отделениях и структурных подразделениях Белорусской железной дороги представлен в таблице 3.2.

Приказ на списание стоимости основных средств в результате реализации, безвозмездной передаче

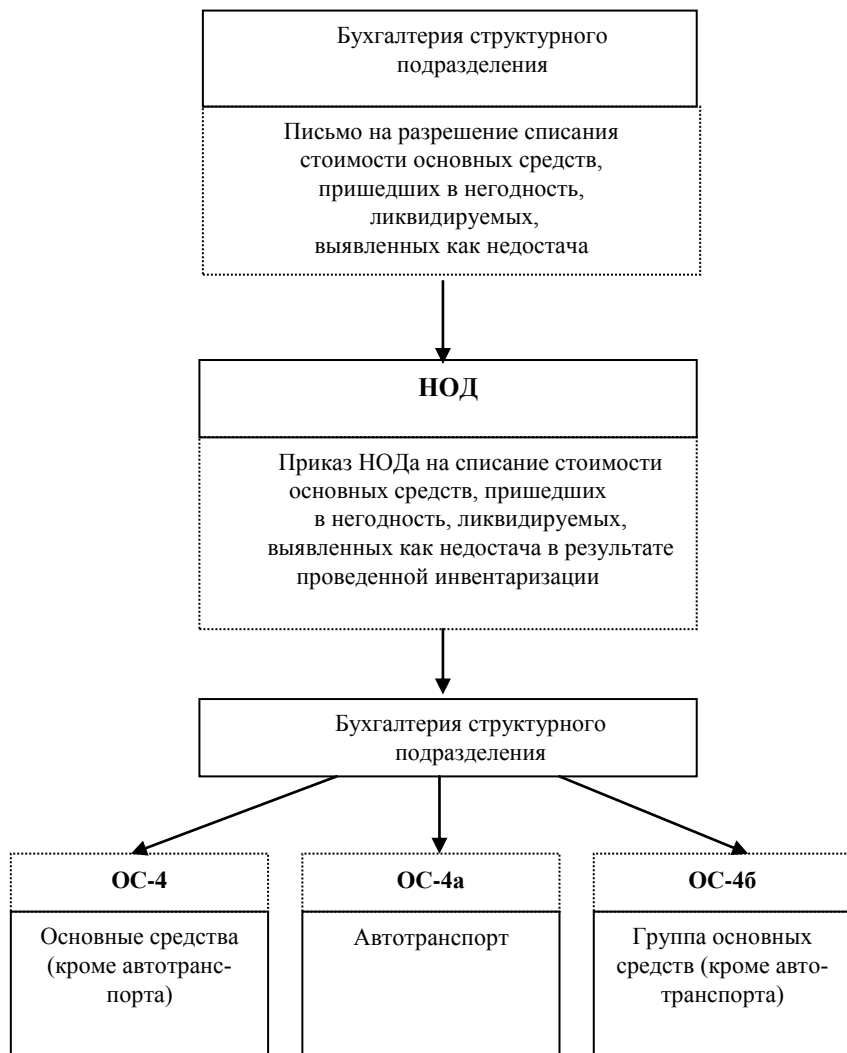


Рисунок 3.12 – Движение первичной документации по объектам основных средств при их списании в структурном подразделении

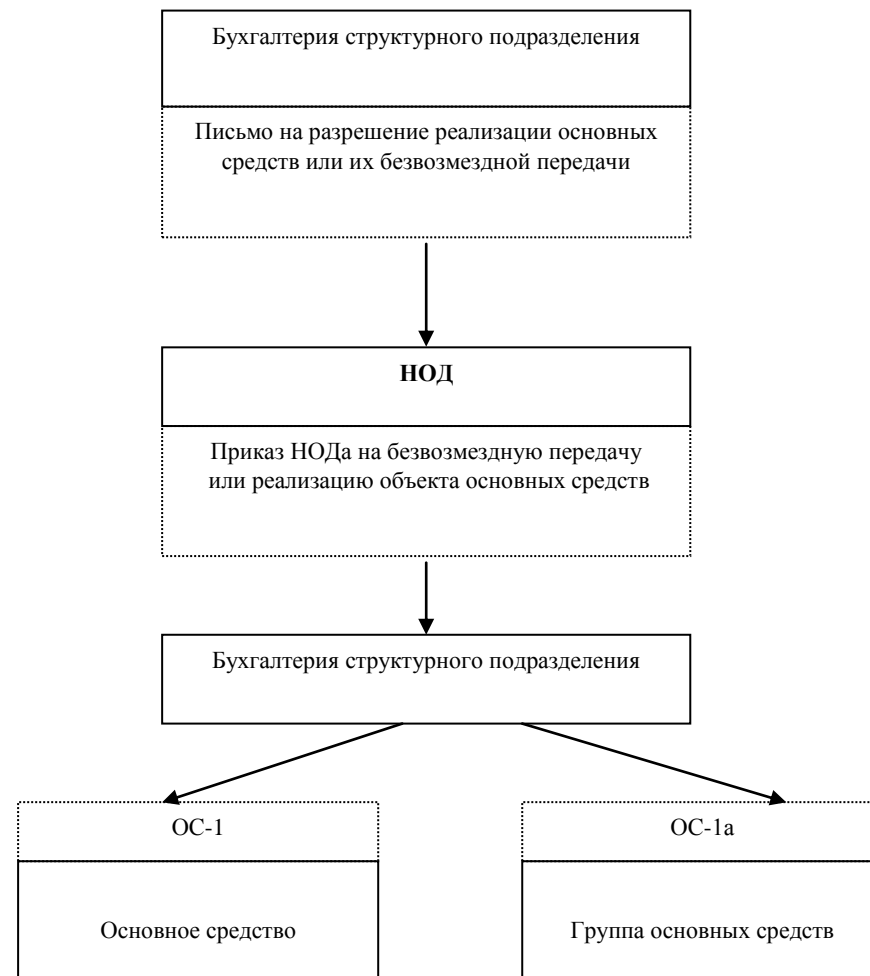


Рисунок 3.13 – Движение первичной документации по объектам основных средств при их реализации или безвозмездной передаче в НОД

Таблица 3.2 – График документооборота по учету основных средств

Наименование документа	Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)	Акт о списании автотранспортных средств	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)	Инвентарная карточка учета объекта основных средств	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств	Инвентарная книга учета объектов основных средств	Акт о приеме (поступлении) оборудования	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	Акт о выявленных дефектах оборудования
Код формы	ОС-1	ОС-1а	ОС-2	ОС-3	ОС-4	ОС-4а	ОС-4б	ОС-6	ОС-6а	ОС-6б	ОС-14	ОС-15	ОС-16
Количество экземпляров	2	2	3	1–2	2	2	2	1	1	1	2	1	1
Кто составляет	Работник, ответственный за прием ОС			Бухгалтер									
Основания для составления	Приказ, ТН-2, ТТН-1, документы, описывающие объект		Приказ	Акты выполненных работ, счета	Приказ			ОС-1	ОС-1а	ОС-6, ОС-6а	Приказ, ТН-2, ТТН-1, документы, описывающие объект	Документы, описывающие объект	
Срок составления	В момент поступления (передачи) ОС			По предъявлении соответствующих документов				В день составления ОС-1, ОС-1а, ОС-6, ОС-6а			В момент поступления (передачи) оборудования		

Кто проверяет	Главный бухгалтер		
Срок проверки	В день получения	В день составления	В день получения
Кто утверждает (подписывает)	Руководитель (члены комиссии)	Руководитель, главный бухгалтер	Руководитель (члены комиссии)
Срок утверждения	В день составления		
Куда передается	В бухгалтерию		
Срок передачи	3 дня с момента утверждения	В день составления	3 дня с момента утверждения
Место хранения	Бухгалтерия		
Ответственный за хранение	Главный бухгалтер		
Срок хранения	3 года после выбытия объекта основных средств при условии завершения ревизии после проведения налоговой проверки		

3.1.3 Синтетический и аналитический учет движения основных средств

Для отражения в учете операций, связанных с движением основных средств, используется синтетический счет **01 "Основные средства"**.

Счет 01 "Основные средства" предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, доверительном управлении, полученных по договорам аренды (лизинга) с правом выкупа.

В нормативных актах по бухгалтерскому учету и отчетности различают основные средства собственные и арендованные. Основные средства, полученные по договорам краткосрочной аренды (лизинга), учитываются на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

На счете 01 "Основные средства" учитываются также:

– капитальные вложения инвентарного характера в земельные участки, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), в объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);

– капитальные вложения в арендованный (полученный в лизинг) объект основных средств (отделимые улучшения), если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора (лизингополучателя).

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 "Основные средства" по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

а) внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации – в денежной оценке, согласованной учредителями, на дату подписания учредительных документов. Оценка внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд объектов основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату внесения вклада. Возникающие при переоценке выраженной в иностранной валюте задолженности учредителей по вкладам в уставный фонд организации курсовые разницы относятся на увеличение или уменьшение уставного фонда;

б) изготовленных в самой организации, а также приобретенных за плату (в том числе и бывших в эксплуатации) у других организаций и лиц – исходя из фактических затрат по их возведению (сооружению) или приобретению этих объектов (в сумме покупной стоимости), включая расходы по доставке, монтажу и установке;

в) полученных от других организаций и лиц безвозмездно, неучтенных объектов, выявленных при инвентаризации – по рыночной стоимости на

основе цены на данный или аналогичный вид имущества, действующей на дату оприходования, с учетом затрат по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию. Сведения о цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

По дебету счета 01 "Основные средства" отражается:

а) в корреспонденции с кредитом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" на уровне Управления и отделений Белорусской железной дороги:

– первоначальная стоимость зданий и сооружений, законченных капитальным строительством, выполненным подрядным или хозяйственным способами;

– первоначальная стоимость встроенных или пристроенных помещений подсобного, производственного и вспомогательного назначения (ТЭЦ, котельных, компрессорных и насосных станций и т. п.), входящих в состав зданий или сооружений, законченных строительством. Данные объекты отражаются в учете как введенные в эксплуатацию одновременно с вводом основного объекта, по смете которого они строятся. Первоначальная стоимость таких объектов формируется из затрат на строительно-монтажные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат;

– первоначальная стоимость объектов основных средств, приобретенных за счет средств целевого финансирования;

– первоначальная стоимость оборудования, не требующего монтажа, приобретенного за плату и установленного в принятом в эксплуатацию объекте строительства или при реконструкции и расширении действующей организации, ввод в эксплуатацию которого оформлен документально в установленном порядке;

– первоначальная стоимость приобретенных за плату транспортных средств, машин, инструментов, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа;

– стоимость объектов основных средств, поступивших по договору финансовой аренды (лизинга), если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя. Стоимость принятого к бухгалтерскому учету объекта основных средств по договору лизинга равна сумме контрактной стоимости объекта лизинга и затрат, связанных с получением лизингового имущества (доставка, монтаж и т. п.), которые учтены по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". На счете 01 "Основные средства" объекты лизинга учитываются на субсчете 01-9 "Основные средства, полученные в аренду (пользование, лизинг)";

– первоначальная стоимость объектов основных средств, внесенных учредителями в качестве вклада в уставный капитал;

– первоначальная стоимость законченного капитальным строительством объекта основных средств (или его части) при долевом строительстве;

– первоначальная стоимость объектов основных средств, приобретаемых в обмен на другое имущество. Одновременно производится взаимный зачет

задолженности по дебету счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" или других счетов учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с покупателями и заказчиками";

– принятие к бухгалтерскому учету выполненных работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации, техперевооружению или других работ, оформленных в качестве капитальных вложений, в сумме фактических затрат, увеличивающих первоначальную стоимость объектов основных средств;

– списание в конце отчетного года курсовых разниц, суммовых разниц, расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками) и процентов по кредитам;

б) в корреспонденции с кредитом счета 98 "Доходы будущих периодов" рыночная (первоначальная) стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств (за исключением объектов основных средств, полученных от организаций одной формы собственности по решению собственника или уполномоченного им органа). В дальнейшем по мере начисления амортизационных отчислений производится признание внереализационных доходов, что отражается по дебету счета 98 "Доходы будущих периодов" и кредиту счета 92 "Внереализационные доходы и расходы";

в) в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" остаточная стоимость возвращенного лизингополучателем (арендатором) объекта лизинга (аренды). Данная запись осуществляется, если по договору лизинга (аренды) лизинговое имущество находилось на балансе лизингополучателя;

г) в корреспонденции с кредитом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" рыночная (первоначальная) стоимость ранее не учтенных объектов основных средств, выявленных при инвентаризации.

По кредиту счета 01 "Основные средства" отражается выбытие объектов основных средств.

Оборудование, транспортные средства, инвентарь и прочие основные средства включаются в состав основных средств в том месяце, в котором они фактически получены.

Для получения информации об объектах основных средств на БЖД к счету 01 "Основные средства" открыты следующие субсчета:

01-1 "Основные средства в эксплуатации";

01-2 "Основные средства в запасе (на консервации)";

01-3 "Основные средства в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации";

01-4 "Основные средства в стадии ремонта";

01-5 "Основные средства, сданные в аренду или переданные в безвозмездное пользование";

01-6 "Основные средства в простое";

01-7 "Основные средства за счет капитальных вложений Управления дороги для организаций основной деятельности";

01-8 "Основные средства за счет капитальных вложений организаций основной деятельности для обособленных структурных подразделений";

01-9 "Основные средства, полученные в аренду (пользование, лизинг)";

01-0 "Выбытие основных средств".

На **субсчете 01-1 "Основные средства в эксплуатации"** отражаются объекты основных средств производственного и непроизводственного назначения, используемые в производственной и хозяйственной деятельности организаций БЖД.

На **субсчете 01-2 "Основные средства в запасе (на консервации)"** отражаются локомотивы, оставленные в запас и в резерв БЖД, грузовые и пассажирские вагоны, оставленные в запас БЖД, и другие объекты основных средств, находящиеся в запасе (на консервации).

На **субсчете 01-3 "Основные средства в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации"** учитываются объекты основных средств, подлежащие реконструкции, модернизации, достройке и дооборудованию, направленные на использование по новому назначению этих объектов и предусматривающие изменение их основных технико-экономических показателей.

На **субсчете 01-4 "Основные средства в стадии ремонта"** отражаются объекты основных средств, находящиеся в текущем, среднем и капитальном ремонте, выполняемом хозяйственным либо подрядным способом.

Субсчет 01-5 "Основные средства, сданные в аренду или переданные в безвозмездное пользование" предназначен для отражения в учете арендодателем объектов основных средств, сданных в текущую аренду. На данном субсчете также отражается стоимость безвозмездно переданных другим организациям в пользование объектов основных средств.

На **субсчете 01-6 "Основные средства в простое"** учитываются временно бездействующие объекты основных средств.

На **субсчете 01-7 "Основные средства за счет капитальных вложений Управления дороги для организаций основной деятельности"** учитываются объекты основных средств, приобретаемые Управлением БЖД в порядке централизованных капитальных вложений для последующей передачи на отделения и в организации БЖД.

Субсчет 01-8 "Основные средства за счет капитальных вложений организаций основной деятельности для обособленных структурных подразделений" предназначен для отражения объектов основных средств, получаемых отделениями БЖД в порядке централизованных капитальных вложений для последующей передачи на структурные подразделения.

На **субсчете 01-9 "Основные средства, полученные в аренду (пользование, лизинг)"** учитываются объекты основных средств, полученные по

договорам долгосрочной аренды и лизинга с правом выкупа, а также доверительного управления.

На *субсчете 01-0 "Выбытие основных средств"* учитывается выбытие объектов основных средств (продажа, списание, частичная ликвидация, безвозмездная передача и другие случаи) и формируется их остаточная стоимость.

Все операции по приобретению объектов основных средств осуществляются в централизованном порядке в Управлении (отделении) БЖД.

Поступление основных средств на уровне Управления и отделений БЖД осуществляется с использованием счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-3 "Приобретение объектов основных средств", если поступившие основные средства не требуют монтажа, или счета 07 "Оборудование к установке", если поступившие основные средства принимаются в монтаж.

Стоимость основных средств, приобретенных Управлением или отделениями БЖД в порядке централизованных капитальных вложений, при их передаче в организации основной деятельности (структурные подразделения) отражается в учете с использованием счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов". Учет расходов по монтажу оборудования произведенному силами структурных подразделений БЖД, а также расходы на производство основных средств силами структурных подразделений осуществляется с использованием счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчета 76-0 "Расчеты по формированию стоимости основных средств".

В таблице 3.3 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета при поступлении основных средств на БЖД.

Таблица 3.3 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при поступлении основных средств**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Покупка основных средств, не требующих монтажа, Управлением или отделениями БЖД для собственных нужд</i>		
Приобретение основных средств, не требующих монтажа, в порядке капитальных вложений	08-3	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18-1	60
Отражение расходов по приобретению объектов основных средств	08-3	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на приобретение основных средств	18-1	60, 76

Продолжение таблицы 3.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Предъявление к вычету НДС по приобретенным и оплаченным объектам основных средств	68-4	18-1
Принятие к учету основных средства	01-1	08-3
<i>Покупка основных средств, не требующих монтажа, Управлением или отделениями БЖД для последующей их передачи на структурные подразделения</i>		
Приобретение основных средств в порядке капитальных вложений	08-3	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18-1	60
Принятие к учету основных средств	01-7, 01-8	08-3
Отражение передачи стоимости основных средств структурным подразделениям	79-4	01-7, 01-8
<i>Поступление основных средств, не требующих монтажа, на структурные подразделения в порядке централизованных капитальных вложений</i>		
Принятие к учету основных средств	01-1	79-4
<i>Покупка основных средств, требующих монтажа, Управлением или отделениями БЖД для собственных нужд</i>		
Приобретение основных средств, требующие монтажа, в порядке капитальных вложений	07	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18-1	60
Отражение расходов по приобретению объектов основных средств, требующих монтажа	07	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на приобретение основных средств, требующих монтажа	18-1	60, 76
Сдача оборудования из монтажа	08-3	07
Отражение расходов по монтажу основных средств	08-3	60, 76, 23, 10, 70, 69
Предъявление к вычету НДС по приобретенным и оплаченным объектам основных средств	68-4	18-1
Принятие к учету основных средств	01-1	08-3
<i>Покупка основных средств, требующих монтажа, Управлением или отделениями БЖД для последующей их передачи на структурные подразделения</i>		
Приобретение основных средств, требующих монтажа, в порядке капитальных вложений	07	60
Отражение НДС по приобретенным основным средствам	18-1	60
Отражение расходов по приобретению объектов основных средств, требующих монтажа	07	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на приобретение основных средств, требующих монтажа	18-1	60, 76
Сдача оборудования из монтажа	08-3	07

Продолжение таблицы 3.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение расходов по монтажу основных средств	08-3	60, 76, 23, 10, 70, 69
Принятие к учету расходов по монтажу основных средств, осуществленному силами структурных подразделений	08-3	79-4
Предъявление к вычету НДС по приобретенным и оплаченным объектам основных средств	68-4	18-1
Принятие к учету основных средств	01-7, 01-8	08-3
Отражение передачи стоимости основных средств структурным подразделениям	79-4	01-7, 01-8
<i>Поступление основных средств, требующих монтажа, на структурные подразделения в порядке централизованных капитальных вложений</i>		
Отражение расходов по монтажу основных средств (с учетом НДС)	76-0	60, 76, 23, 10, 70, 69
Передача расходов по монтажу основных средств, осуществленному силами структурных подразделений	79-4	76-0
Принятие к учету основных средств	01-1	79-4
<i>Строительство и создание объектов основных средств на уровне Управления или отделений БЖД</i>		
Отражение фактических затрат, связанных со строительством и созданием основных средств	08-1, 08-2	10, 70, 69, 23, 60, 68
Начисление НДС по введенным в эксплуатацию основным средствам и НДС по расходам, связанным с их созданием	18-1	68-4
Введение в эксплуатацию основных средств	01-1	08-1, 08-2
Отнесение НДС на увеличение стоимости объектов основных средств непромышленного назначения и в иных случаях, установленных законодательством	01-1	18-1, 18-4
Предъявление к вычету НДС по введенным в эксплуатацию основным средствам и НДС по расходам, связанным с их созданием	68-4	18-1, 18-4
<i>Строительство и создание объектов основных средств на уровне структурных подразделений БЖД</i>		
Отражение фактических затрат, связанных со строительством и созданием основных средств	76-0	10, 70, 69, 23
Передача расходов по строительству и созданию основных средств силами структурных подразделений	79-4	76-0
Принятие к учету основных средств	01-1	79-4

Продолжение таблицы 3.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Безвозмездное поступление основных средств в пределах одного собственника (кроме безвозмездного поступления в структуре БЖД)</i>		
Отражение остаточной стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств	01	83
<i>Безвозмездное поступление основных средств в структуре БЖД</i>		
Отражение первоначальной (восстановительной) стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств	01	79-4
Отражение суммы начисленной амортизации по безвозмездно полученному объекту основных средств	79-4	02
Отражение суммы налога на добавленную стоимость по безвозмездно полученному объекту основных средств	18-1	79-4
<i>Безвозмездное поступление основных средств (кроме поступления в пределах одного собственника)</i>		
Отражение стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств	01	98-2
Принятие к учету суммы НДС, выделенной по безвозмездно принятому объекту основных средств	18-1	98-2
Отражение суммы НДС, подлежащей вычету в полном размере в пределах сумм налога, исчисленного по реализации, в месяце принятия безвозмездно полученного объекта основных средств (за исключением полученных в пределах одного собственника) на учет	68-4	18-1
Начисление амортизации по безвозмездно полученному объекту основных средств (за исключением полученного в пределах одного собственника)	20, 23, 25, 26	02
Списание ежемесячной части стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств (за исключением полученных в пределах одного собственника) на сумму начисленной амортизации	98-2	92-1
Начисление налог на прибыль по безвозмездно полученным объектам основных средств (за исключением полученных в пределах одного собственника)	99	68-3

Окончание таблицы 3.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Поступление основных средств, внесенных учредителями в уставный фонд</i>		
Отражение поступления основных средств, внесенных в уставный фонд, в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) организации	01	75-1
<i>Учет основных средств, выявленных при инвентаризации</i>		
Оприходование по оценочной стоимости неучтенных объектов основных средств, выявленных при инвентаризации	01	92-1
Начисление НДС по неучтенным объектам основных средств, изготовленным собственными силами	18-1	68-4
<i>Переоценка основных средств</i>		
Отражение изменения первоначальной стоимости объекта основных средств в результате переоценки (дооценка)	01	83
Отражение изменения первоначальной стоимости объекта основных средств в результате переоценки (уценка)	83	01

В таблице 3.4 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета при выбытии основных средств на БЖД.

Таблица 3.4 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при выбытии основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Реализация основных средств</i>		
Отражение задолженности покупателя за проданный объект основных средств	62	91-1
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	01-0	01-1
Списание накопленной амортизации	02	01-0
Списание остаточной стоимости реализуемого основного средства	91-2	01-0
Списание расходов, связанных с реализацией основного средства	91-2	10, 60, 68, 69, 70, 76 и др.
Начисление НДС на стоимость проданного объекта основных средств (от договорной стоимости объекта, либо от остаточной стоимости, если договорная стоимость ниже)	91-5	68-4
Списание финансового результата от реализации основного средства	91-9 99	99 91-9

Продолжение таблицы 3.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Списание основных средств</i>		
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	01-0	01-1
Списание накопленной амортизации	02	01-0
Списание остаточной стоимости основного средства	91-2	01-0
Списание расходов, связанных с выбытием основного средства (годные остатки)	91-2	10, 60, 68, 69, 70, 76 и др.
Оприходование материалов, полученных от демонтажа основного средства, а также других материалов по цене возможной реализации	10	91-1
Начисление НДС в случаях, установленных законодательством от остаточной стоимости за вычетом годных остатков	91-5	68-4
Отражение финансового результата от списания основного средства	91-9 99	99 91-9
<i>Безвозмездная передача основных средств в пределах одного собственника (кроме безвозмездной передачи в структуре БЖД)</i>		
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости безвозмездно переданного объекта основных средств	01-0	01
Списание суммы накопленной амортизации по безвозмездно переданному объекту основных средств	02	01-0
Списание остаточной стоимости безвозмездно переданного в пределах одного собственника объекта основных средств	83	01-0
<i>Безвозмездная передача основных средств в структуре БЖД</i>		
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости безвозмездно переданного объекта основных средств	01-0	01
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости безвозмездно переданного объекта основных средств	79-4	01-0
Списание суммы накопленной амортизации по безвозмездно переданному объекту основных средств	02	79-4
Списание суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной при приобретении (ввозе) безвозмездно передаваемого объекта основных средств, либо фактически уплаченной суммы налога по объектам, использованным при производстве либо создании передаваемых объектов	79-4	18-1

Продолжение таблицы 3.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Безвозмездная передача основных средств (кроме передачи в пределах одного собственника)</i>		
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости безвозмездно переданного объекта основных средств	01-0	01
Списание суммы накопленной амортизации по безвозмездно переданному объекту основных средств	02	01-0
Списание остаточной стоимости безвозмездно переданного объекта основных средств (за исключением переданных в пределах одного собственника)	92-2	01-0
Начисление НДС от остаточной стоимости безвозмездно переданного объекта основных средств (за исключением переданных в пределах одного собственника)	92-5	68-4
Отражение сальдо внереализационных доходов и расходов по безвозмездно переданному объекту основных средств (за исключением переданных в пределах одного собственника)	99	92-9
<i>Недостача основных средств</i>		
Списание первоначальной стоимости объекта основных средств	01-0	01-1
Списание накопленной амортизации	02	01-0
Списание остаточной стоимости основного средства	94	01-0
Начисление НДС по недостающим объектам основных средств	94	68-4
Отнесение стоимости недостачи на виновных лиц с НДС	73-2	94
Отражение разницы между рыночной и остаточной стоимостью недостающих основных средств, подлежащая взысканию с виновных лиц	73-2	98-4
Начисление НДС с суммы разницы между рыночной и остаточной стоимостью недостающих основных средств, подлежащей взысканию с виновных лиц	73-2	68-4
Погашение недостачи виновным лицом	50, 70	73-2
Включение разницы между рыночной и остаточной стоимостью недостающих основных средств, подлежащей взысканию с виновных лиц, в состав внереализационных доходов по мере ее погашения	98-4	92-1

Окончание таблицы 3.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание недостачи при отсутствии виновных лиц либо недостачи, во взыскании которой отказано судом	92-2	94

В таблице 3.5 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета при ремонте и модернизации основных средств на БЖД.

Таблица 3.5 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета ремонта и модернизации основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Ремонт основных средств</i>		
Начисление заработной платы работникам, занятым ремонтом	23-3	70
Произведены начисления на заработную плату работников, занятых ремонтом	23-3	69, 68-1, 76-2
Отражение прочих расходов, связанных с ремонтом основных средств	23-3	10, 60, 76 и др.
Списание расходов на ремонт основных средств, используемых в основном производстве	20-1	23-3, 60, 76
Списание расходов на ремонт основных средств общепроизводственного назначения	25	23-3, 60, 76
Списание расходов на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения	26	23-3, 60, 76
Списание расходов на ремонт основных средств обслуживающих производств и хозяйств	29	23-3, 60, 76
Предъявление к вычету налога на добавленную стоимость, уплаченного сторонним организациям за услуги по ремонту основных средств	68-4	18-2
Начисление НДС на расходы по ремонту основных средств сверх установленных норм, не принимаемые для целей налогообложения по налогу на прибыль	23-0	68-4
Отражение расходов по ремонту объектов железнодорожного пути	20-4	10, 60, 76 и др.
<i>Модернизация основных средств на уровне Управления и отделений БЖД</i>		
Постановка объекта основных средств на реконструкцию (модернизацию)	01-4	01
Начисление заработной платы работникам, занятым модернизацией	08	70
Произведение начислений на заработную плату работников, занятых модернизацией	08	69, 68-1, 76-2

Окончание таблицы 3.5

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение прочих расходов, связанных с модернизацией основных средств	08	23-3, 10, 60, 76 и др.
Отражение НДС в соответствии со счетами-фактурами сторонних организаций на работы (услуги) по модернизации основных средств	18-1	60, 76
Принятие к вычету оплаченного НДС	68-4	18-1
Увеличение стоимости основных средств на сумму расходов по модернизации	01-4	08
Принятие в эксплуатацию объекта после модернизации	01-1	01-4
<i>Модернизация основных средств на уровне структурных подразделений БЖД</i>		
Постановка объекта основных средств на реконструкцию (модернизацию)	01-4	01
Начисление заработной платы работникам, занятым модернизацией	76-0	70
Произведены начисления на заработную плату работников, занятых модернизацией	76-0	69, 68-1, 76-2
Отражение прочих расходов, связанных с модернизацией основных средств	76-0	23-3, 10, 60, 76 и др.
Передача стоимости произведенной модернизации	79-4	76-0
Увеличение стоимости основных средств на сумму расходов по модернизации	01-4	79-4
Принятие в эксплуатацию объекта после модернизации	01-1	01-4

Аналитический учет по счету 01 "Основные средства" ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. Под **инвентарным объектом** понимается отдельный предмет (комплекс предметов), предназначенный для выполнения определенных функций.

Построение аналитического учета обеспечивает возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т. д.).

3.1.4 Учет амортизации основных средств

В процессе эксплуатации основные средства, сохраняя первоначальную вещественную форму, постепенно изнашиваются, то есть теряют свои потребительские и физические качества. Механизм (процесс) постепенного переноса стоимости основных средств на готовую продукцию (работы, услуги) либо на собственные источники организации и накопление средств для замены изношенных внеоборотных активов называется **амортизацией**.

Начисление амортизации не производится:

– во время проведения модернизации оборудования, технического перевооружения объектов основных средств, их реконструкции, дооборудования, достройки с полной остановкой объекта или его части, а также при консервации объектов по решению руководителя предприятия;

– по объектам, не введенным в эксплуатацию или находящимся в запасе.

По основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности, амортизация начисляется исходя из принятых организациями БЖД в соответствии с диапазонными сроками полезного использования норм амортизации и их амортизируемой стоимости. При функционировании основных средств в условиях, отличающихся от принятых при установлении нормативных сроков службы или сроков полезного использования (влияние агрессивной среды, отклонений от установленных базовых режимов работы и других условий), годовая норма амортизации может корректироваться путем применения поправочных коэффициентов.

На железной дороге разработана амортизационная политика, элементами которой являются такие элементы, как нормативные сроки службы основных средств, сроки полезного использования, способы и методы начисления амортизации по каждому амортизируемому объекту.

Объектами начисления амортизации являются основные средства, как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности. При этом в расчет принимаются все принадлежащие организации объекты основных средств, как действующие (эксплуатируемые), так и находящиеся в запасе (на складе). На железной дороге к основным средствам, находящимся в запасе, относятся локомотивы, грузовые и пассажирские вагоны, оставленные в запас и резерв дороги. Начисление амортизации во время ремонта и простоя основных средств не прекращается. По объектам основных средств, сданным в аренду (лизинг), начисление амортизации производится арендодателем (лизингодателем) или арендатором (лизингополучателем) в соответствии с формой аренды (лизинга) и условиями договора.

Амортизация начисляется ежемесячно. Начисление амортизации по объектам основных средств, вновь введенным в эксплуатацию, начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем их введения в эксплуатацию. Начисление амортизации по выбывшим объектам прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

В настоящее время начисление амортизации на предприятиях производится одним из следующих способов (рисунок 3.14).

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств.

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

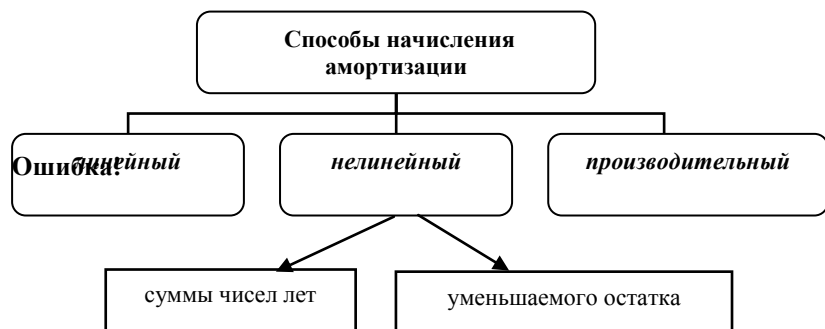


Рисунок 3.14 – Способы начисления амортизации основных средств

Производительный способ предусматривает начисление амортизации в зависимости от объема выпущенной продукции (работ, услуг) и может применяться только для объектов основных средств, позволяющих определить с достаточной точностью отдачу в течение срока полезного использования.

Порядок расчета способов начисления амортизации приведен в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Порядок расчета амортизации основных средств

Способы начисления амортизации	Порядок расчета	Условные обозначения
1 Линейный	$A_{\text{год}} = AC \times \frac{H_a}{100};$ $H_a = \frac{1}{\text{СПИ}} \times 100 \%$	AC – амортизируемая стоимость объекта основных средств; H_a – годовая норма амортизации в процентах от амортизируемой стоимости объекта; СПИ – срок полезного использования объектов основных средств в годах
2 Нелинейный:	$A_{\text{год}} = AC \times \frac{H_a}{100};$	ЧОЛ – число лет, остающихся до конца срока службы объекта; СЧЛ – сумма чисел лет срока службы объекта СПИ – срок полезного использования объектов основных средств в годах; $K_{\text{ус}}$ – коэффициент ускорения, который равен 2
2.1 Суммы чисел лет	$H_a = \frac{\text{ЧОЛ}}{\text{СЧЛ}} \times 100\%$	
2.2 Уменьшаемого остатка	$A_{\text{год}} = AC \times \frac{H_a}{100};$ $H_a = \left(\frac{1}{\text{СПИ}} \times 100 \right) \times K_{\text{ус}}$	
3 Производительный	$AO_i = AC / \left(\frac{\text{ОПР}_i}{\text{ОПР}_t} \right)$	ОПР_i – объем выполненных работ в отчетном периоде; ОПР_t – прогнозируемый объем выполненных работ в течение всего срока эксплуатации

Амортизируемая стоимость – это стоимость, по которой объекты основных средств и нематериальных активов числятся в бухгалтерском учете. Изменение амортизационной стоимости объектов основных средств производится в случаях:

- завершения модернизации, технического перевооружения, дооборудования, реконструкции, достройки, оформленных актами приема-сдачи выполненных работ;
- проведения переоценки основных средств.

Срок полезного использования – период, в течение которого используемые объекты основных средств должны приносить доход предприятию.

В соответствии с учетной политикой на железной дороге применяется линейный метод начисления амортизации.

Движение амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, отражается на счете **02 "Амортизация основных средств"**.

К счету 02 "Амортизация основных средств" открыты субсчета:

02-1 "Амортизация собственных основных средств";

02-2 "Амортизация основных средств, полученных в аренду (пользование, лизинг)".

На *субсчете 02-1 "Амортизация собственных основных средств"* учитывается движение амортизации основных средств, принадлежащих организации на правах собственности.

Сумма начисленной амортизации отражается по кредиту субсчета 02-1 "Амортизация собственных основных средств" ежемесячно. При сезонном использовании амортизируемых объектов, участвующих в предпринимательской деятельности, годовая сумма амортизационных отчислений включается в издержки производства и расходы на реализацию за период эксплуатации данного объекта в году.

Амортизационные отчисления от стоимости объектов основных средств, отраженные по кредиту субсчета 02-1 "Амортизация собственных основных средств", включаются:

- в расходы по капитальному строительству объектов основных средств в корреспонденции с дебетом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" (на уровне Управления и отделений БЖД) и субсчета 76-0 "Расчеты по формированию стоимости основных средств" (на уровне структурных подразделений БЖД);

- издержки производства в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (при условии обособленного учета их коммерческой деятельности);

- расходы на реализацию продукции подсобных производств в корреспонденции с дебетом счета 44 "Расходы на реализацию";

– операционные расходы – в случаях временного прекращения эксплуатации основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности (простой, вызванный полной остановкой производства; простой продолжительностью свыше трех месяцев, находящиеся в запасе; на консервации в соответствии с законодательством), а также начисления амортизации по объектам, предоставленным за плату во временное владение и пользование – в корреспонденции с дебетом счета 91 “Операционные доходы и расходы”.

При выбытии (продаже, списании, безвозмездной передаче и по другим причинам) объектов основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, сумма начисленной амортизации списывается с дебета субсчета 02-1 “Амортизация собственных основных средств” в кредит счета 01 “Основные средства”, субсчета 01-0 “Выбытие основных средств”. Аналогичная запись производится при списании начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным объектам основных средств.

На *субсчете 02-2 “Амортизация основных средств, полученных в аренду (пользование, лизинг)”* учитывается движение амортизации основных средств, полученных по договорам аренды (лизинга) с правом выкупа и в доверительное управление.

Амортизационные отчисления по объекту аренды (лизинга) производятся ежемесячно в течение срока договора аренды (лизинга) вне зависимости от того, находится объект на балансе у арендатора (лизингополучателя) или у арендодателя (лизингодателя).

Капитальные затраты, осуществленные арендатором (лизингополучателем) и относящиеся к арендованным (полученным в лизинг) объектам основных средств, подлежащим по истечении договора аренды (лизинга) возврату арендодателю (лизингодателю), возмещаются арендодателем (лизингодателем) на условиях договора аренды (лизинга) либо лизингополучателем путем ежемесячного начисления по ним амортизации.

Амортизация по объектам основных средств, поступившим в организацию по договору аренды (лизинга), отражается по кредиту субсчета 02-2 “Амортизация основных средств, полученных в аренду (пользование, лизинг)” в корреспонденции с дебетом счетов учета издержек производства или расходов на реализацию. Данная запись отражается в учете при условии, что объект основных средств находится на балансе арендатора (лизингополучателя). При оприходовании объекта аренды (лизинга) арендатором (лизингополучателем) как собственного сумма амортизации по этому объекту, числящаяся на субсчете 02-2 “Амортизация основных средств, полученных в аренду (пользование, лизинг)”, переносится с дебета этого субсчета в кредит субсчета 02-1 “Амортизация собственных основных средств”.

Если по окончании договора аренды (лизинга) или до его окончания объекты основных средств возвращаются арендодателю (лизингодателю), то в

учете арендатора (лизингополучателя) составляется запись на списание суммы начисленной амортизации по дебету субсчета 02-2 “Амортизация основных средств, полученных в аренду (пользование, лизинг)” и кредиту счета 01 “Основные средства”, субсчета 01-0 “Выбытие основных средств”.

При нахождении объекта основных средств на балансе у арендодателя (лизингодателя) амортизационные отчисления арендатором (лизингополучателем) отражаются: в составе издержек производства, расходов на реализацию, как часть арендного (лизингового) платежа, подлежащего перечислению арендодателю (лизингодателю).

Амортизация по объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства в случае использования их в предпринимательской деятельности с целью извлечения дохода начисляется ежемесячно в общепринятом порядке по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 02 “Амортизация основных средств”.

При финансировании объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства с привлечением средств бюджета амортизация в виде потери их стоимости определяется одновременно в конце года по нормам амортизационных отчислений, рассчитанных от нормативных сроков службы линейным способом, и учитывается справочно на забалансовом счете 014 “Потеря стоимости основных средств”.

В таблице 3.7 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета амортизации основных средств на железной дороге.

Т а б л и ц а 3.7 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета амортизации основных средств**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление амортизации основных средств, находящихся в эксплуатации, простое, ремонте продолжительностью до 3 месяцев	20, 23, 25, 26, 29	02-1
Начисление амортизации основных средств, находящихся в простое продолжительностью свыше 3 месяцев, в запасе	91-2	02-1
Начисление амортизации основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности	92-2	02-1
Начисление амортизации основных средств при осуществлении расходов будущих периодов	97-9	02-1
Отражение суммы накопленной амортизации при переоценке объектов основных средств	83 02	02 83

Аналитический учет по счету 02 “Амортизация основных средств” ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

3.1.5 Инвентаризация основных средств и порядок отражения ее результатов в бухгалтерском учете

Для проверки и документального подтверждения фактического наличия основных средств, выявления отклонений от учетных данных и принятия решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета в сроки, установленные руководителем организации, проводится их инвентаризация.

Инвентаризация – это способ бухгалтерского учета, при помощи которого осуществляется проверка и документальное подтверждение фактического наличия средств (активов) и их источников (пассивов), выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждом из них, устанавливаются организациями железной дороги, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Обязательное проведение инвентаризации определено Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» в следующих случаях:

- при передаче имущества государственного унитарного предприятия в аренду, его купле-продаже;
- при реорганизации или ликвидации (упразднении) организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- в случае чрезвычайных обстоятельств (стихийные бедствия);
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

При этом обязательная ежегодная инвентаризация должна быть начата не ранее 1 октября и закончена до 31 декабря отчетного года. Конкретная дата начала инвентаризации устанавливается приказом руководителя. Также приказом руководителя организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, в состав которой в обязательном порядке входит работник бухгалтерии. В приказе оговариваются также объекты и сроки проверки. При необходимости комиссии придаются соответствующие технические средства (весоизмерительные и счетные приборы, подъемное оборудование) и персонал (грузчики, водители, операторы и т. д.).

До начала инвентаризации комиссия проверяет наличие и состояние инвентарных карточек (инвентарных книг), технические паспорта и другую документацию. В присутствии должностных и материально ответственных лиц (руководителей цехов, отделов, мастеров) члены комиссии осматривают каждый объект основных средств, его техническое состояние, комплект-

ность, использование основных средств по назначению и записывают в инвентаризационную опись фактическое наличие по наименованиям, инвентарным номерам. При инвентаризации зданий, сооружений и других объектов недвижимости проверяется наличие документов, подтверждающих ответственность организации.

Каждый объект записывается в опись под наименованием, отражающим его назначение. В случаях, когда в результате восстановления, реконструкции, расширения или переоборудования назначение объекта изменилось, он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению. Изменения объекта в результате капитальных работ или частичной ликвидации, не отраженные в учете, указываются в инвентаризационной описи и определяется стоимость произведенных изменений.

Описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии. На каждой из них материально ответственное лицо дает расписку следующего содержания: «Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем ответственном хранении».

По окончании инвентаризации описи передаются в бухгалтерию для сопоставления фактических остатков средств с остатками их по данным учета. Сопоставление производится в сличительных ведомостях, куда из инвентаризационных описей заносятся фактические остатки, а в случае выявленной недостачи или излишка – из учетных регистров данные бухгалтерии о средствах, по которым установлены расхождения.

В случае расхождения (т.е. при наличии недостачи или излишков) материально ответственные лица дают письменные объяснения возникновения недостач или излишков.

В отдельную опись записывают выявленные при инвентаризации неучтенные объекты, а также непригодные для эксплуатации и восстановления объекты основных средств.

Материально ответственные лица по всем расхождениям с учетными данными дают письменные объяснения, а затем принимается решение об отражении в учете всех расхождений.

Недостача основных средств в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц, а если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки списываются на финансовые результаты.

Излишки основных средств независимо от причин их образования по решению руководителя организации приходятся по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и относятся на финансовые результаты.

Основные средства железной дороги представлены широким спектром объектов, среди которых ведущее место занимают грузовые вагоны и контейнеры. При этом транспортный производственный процесс (перевозка) осуществляется не на определенной территории, а выполняется на территории со значительным протяжением, не ограничивающимся одной железной дорогой. Грузовые вагоны и контейнеры находятся в постоянном движении, а значительная часть из них движется далеко за пределами Республики Беларусь, сроки их нахождения вне границ Белорусской железной дороги весьма продолжительны. Кроме того, вагоны грузового парка и контейнеры не имеют закрепленных за ними маршрутов следования или участков обращения. Также данные объекты не связаны с определенным местом приписки.

Такая специфика эксплуатации парка грузовых вагонов и контейнеров не позволяет установить четких границ для определения сроков проведения инвентаризации грузовых вагонов и контейнеров, а также технологии ее проведения.

В настоящее время на Белорусской железной дороге для приведения парка грузовых вагонов и контейнеров в соответствие с реально существующим количеством, которое должно числиться на балансе, используются материалы ежегодной натурной номерной *переписи* грузовых вагонов и контейнеров.

Перепись – это проверка:

- наличия и размещения грузовых вагонов и контейнеров инвентарного парка на территории железнодорожных администраций государств-участников Соглашения о совместном использовании вагонов и контейнеров;

- соответствия наличия парка, установленного переписью, паспортным данным автоматизированных баз данных парков вагонов и контейнеров (АБД ПВ, АБД ПК) дорожного и сетевого уровней.

Перепись – это получение данных о размещении вагонов и контейнеров нерабочего парка (неисправные, резерв) по железнодорожным администрациям, сведений о технических характеристиках и состоянии вагонов и контейнеров, сроках прохождения ими разных видов ремонтов.

Задачами проведения переписи вагонов и контейнеров и отражения ее результатов в бухгалтерском учете являются:

- подтверждение фактического наличия грузовых вагонов и контейнеров;
- своевременное и полное документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета фактов расхождения наличного парка по результатам переписи и инвентарного парка, числящегося до проведения переписи;
- полное и достоверное определение финансового результата переписи в бухгалтерском учете;
- контроль за сохранностью инвентарного парка грузовых вагонов и контейнеров, принятых к бухгалтерскому учету.

Итоги общесетевой переписи оформляются Списками переписи, которые содержат основные признаки, такие как номер объекта переписи, отметка об использовании, год постройки, год последнего капитального ремонта и др. Подведение итогов начинается со станций. Наличие вагонов и контейнеров на отделении определяется как сумма наличия их по станциям, а по дороге – как сумма наличия по отделениям. На каждом этапе результаты переписи оформляют актом установленной формы.

Для отражения на счетах бухгалтерского учета результатов переписи используется первичная учетная документация установленной формы с индексом инвентарного парка вагонов (ИПВ), инвентарного парка контейнеров (ИПК).

Переписью выявляются вагоны и контейнеры, которые либо отражены в учете, но не показаны в переписи, либо по переписи выявлены, но в учете не отражены (излишки, недостачи).

В таблице 3.8 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета результатов переписи грузовых вагонов и контейнеров на БЖД.

Таблица 3.8 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по отражению результатов переписи грузовых вагонов и контейнеров в Управлении БЖД

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Отражение в учете выявленной недостачи грузовых вагонов и контейнеров</i>		
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости недостающих вагонов и контейнеров на субсчет "Выбытие основных средств"	01-0	01
Сумма накопленной амортизации по недостающему вагону (контейнеру)	02-1	01-0
Списывается остаточная стоимость недостающего вагона (контейнера) на недостачу	94	01-0
Начислен НДС по недостаче по вагонам (контейнерам), приобретенным в период с 1 января 2000 г. по 31 декабря 2001 г.	94	68-4
<i>В случае недостачи по вине иностранной железной дороги</i>		
Отнесение недостачи на виновных (железную дорогу-пользовательницу)	76-3	94
На рыночную стоимость компенсируемого вагона (контейнера)	08-3	76-3
На сумму введенного в эксплуатацию вагона (контейнера), принятого в счет компенсации	01-1	08-3

Окончание таблицы 3.8

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление денежных средств в счет компенсации от железной дороги-пользовательницы	51,52	76-3
Списание недостачи на внереализационные расходы (включая НДС)	92-2	94
Отражение убытков от недостачи основных средств	99	92-9
<i>В случае недостачи по вине структурного подразделения одной дороги</i>		
Предъявление претензии Управлением Белорусской железной дороги виновным организациям (структурным подразделениям, допустившим потерю грузовых вагонов (контейнеров) – вагонное депо, дистанция погрузо-разгрузочных работ, вагоноремонтный завод и т.д.) на сумму причиненного ущерба (остаточная стоимость вагонов (контейнеров) и НДС по ним в случае если они были приобретены после 1 января 2000 г. или остаточная стоимость – если вагоны были приобретены до 1 января 2000 г.)	76-3	94
На сумму претензии структурному подразделению, допустившему потерю грузовых вагонов (контейнеров)	79-2	76-3
<i>Отражение в учете выявленного излишка грузовых вагонов и контейнеров</i>		
Оприходование излишков вагонов и контейнеров, обнаруженных в результате переписи	01-1	92-1

3.2 Учет нематериальных активов

3.2.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

Нематериальные активы представляют собой совокупность не имеющую вещественной формы оцениваемого имущества, сохраняющего свое содержание и используемого в деятельности организации в течение длительного (более 12 месяцев) периода.

Для отнесения объекта учета к нематериальным активам необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации организацией от другого имущества;
- использование в деятельности организации;
- способность принести в будущем организации экономические выгоды;
- использование в течение длительного промежутка времени (более 12 месяцев);
- стоимостная оценка может быть измерена с достаточной надежностью;

– наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

Если отсутствует один из указанных критериев, то объекты не признаются нематериальными активами.

К нематериальным активам относятся принадлежащие владельцу имущественные права:

- на объекты промышленной собственности;
- произведения науки, литературы и искусства;
- объекты смежных прав;
- программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающие из лицензионных и авторских договоров;
- пользование природными ресурсами, землей;
- прочее: лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и котируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является **инвентарный объект**, который определяется как совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, лицензии, сертификата, договора или иных правоустанавливающих документов. Основным признаком, по которому один объект нематериальных активов отличен от другого, является выполнение каждым самостоятельной функции в хозяйственной деятельности организации или возможность их отчуждения от другого имущества или реализации.

Нематериальные активы в бухгалтерском учете приходятся по первоначальной стоимости.

Для объектов нематериальных активов, приобретенных за плату у других организаций и физических лиц, первоначальная стоимость определяется исходя из фактически произведенных затрат по приобретению этих объектов.

Таковыми затратами признаются:

- услуги сторонних организаций, связанные с приобретением и оценкой объектов нематериальных активов;
- суммы таможенных платежей, регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением или получением прав на объекты нематериальных активов;
- налоги и другие платежи в бюджет в соответствии с законодательством;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объектов нематериальных активов.

Классификация нематериальных активов представлена на рисунке 3.15.

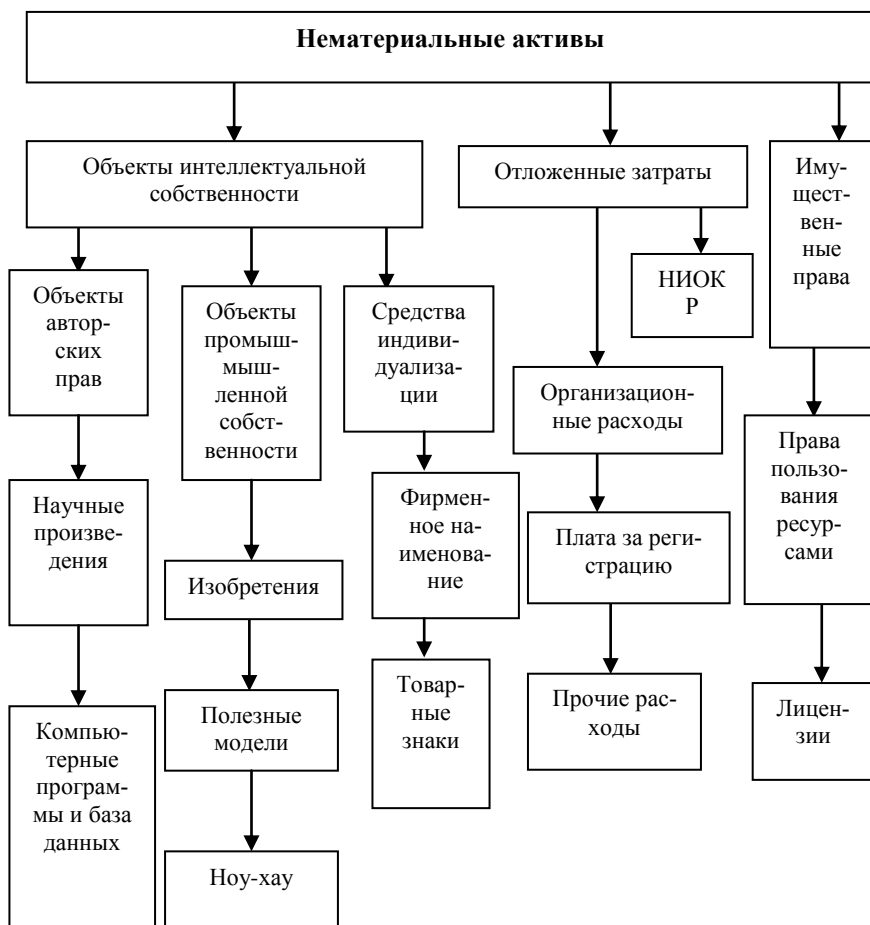


Рисунок 3.15 – Классификация нематериальных активов

Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения хозяйственной операции.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется:

- при приобретении за плату у юридических и физических лиц – по фактическим затратам организации на их приобретение (без НДС). В сумму средств, затраченных на приобретение объекта нематериальных активов, включается стоимость самого объекта нематериального актива, включая паушальный платеж, таможенные платежи, регистрационные сборы, государственные пошлины, налоги и другие платежи в бюджет в соответствии с законодательством, услуги сторонних организаций, связанные с приобретением и оценкой нематериальных активов, затраты, связанные с их приведением в состояние готовности к использованию и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов нематериальных активов;

- при создании нематериальных активов самостоятельно в организации – исходя из фактической себестоимости;

- при поступлении нематериальных активов по товарообменным (бартерным) операциям – по учетной стоимости отгруженного товара на дату отгрузки;

- при получении от других организаций и физических лиц – по ценам, сложившимся на внутреннем рынке, если законодательством не предусмотрен иной порядок.

Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка, действующему на дату совершения операции.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, устанавливается в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) на дату подписания учредительных документов.

В случаях, предусмотренных законодательством, нематериальные активы подлежат независимой экспертной оценке. Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату подписания учредительных документов, если иное не установлено законодательством.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, полученных от других организаций и физических лиц безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату его поступления.

Данные о действующей на дату поступления объектов нематериальных активов цене должны быть подтверждены документально.

Первоначальной стоимостью объектов нематериальных активов, приобретенных в обмен на другое имущество, признается стоимость обмениваемых объектов нематериальных активов, по которой они были отражены в

бухгалтерском учете, если иное не предусмотрено законодательством.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется в сумме фактических расходов на их создание и изготовление, которые включают в себя расходы на материальные ценности, оплату труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины и другие расходы.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, в которой они приняты к учету, изменению не подлежит, если иное не установлено законодательством.

В организациях Белорусской железной дороги применяются следующие формы первичной документации по учету нематериальных активов:

1) акт о приеме нематериальных активов формы НА-1 – служит документом на оприходование нематериальных активов, составляется в одном экземпляре и хранится в бухгалтерии;

2) инвентарная карточка учета нематериальных активов формы НА-2 – применяется для учета нематериальных активов, поступивших в организацию. Карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект. Форма заполняется в одном экземпляре на основании первичных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции (акт о приеме-передаче, накладная и другие аналогичные документы).

3.2.2 Синтетический и аналитический учет движения нематериальных активов

Информация о наличии и движении нематериальных активов организации, а также о научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах, признанных нематериальными активами (частью нематериальных активов) отражается на счете **04 "Нематериальные активы"**.

В составе нематериальных активов с отражением на счете 04 "Нематериальные активы" учитываются приобретаемые права по лицензионным и авторским договорам для создания новых программных обеспечений, компьютерных программ или для их тиражирования. Создаваемые таким образом экземпляры учитываются как продукция с отражением на счете 43 "Готовая продукция". Приобретаемые экземпляры программного обеспечения, которые предназначены для дальнейшей их реализации без тиражирования и доработки, учитываются на счете 41 "Товары".

Стоимость прикладных программ для ЭВМ и компьютерных баз данных, приобретаемых для использования в хозяйственной деятельности организации, учитывается в составе расходов будущих периодов с ежемесячным равномерным списанием в состав затрат.

Все операции по приобретению объектов нематериальных активов осуществляются в централизованном порядке в Управлении (отделении) железной дороги.

Предварительно все фактические затраты по приобретению нематериальных активов, непосредственно связанные с получением и доведением до состояния, в котором они пригодны к использованию, а также подтверждением имущественных прав, учитываются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-5 "Приобретение и создание нематериальных активов" как затраты капитального характера. После постановки объекта нематериальных активов на учет его первоначальная стоимость относится в дебет счета 04 "Нематериальные активы" в корреспонденции с кредитом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-5 "Приобретение и создание нематериальных активов".

Сумма превышения оценочной стоимости нематериальных активов, определяемая согласно Методическим рекомендациям по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов, подтвержденной экспертным заключением, над суммой затрат по созданию объекта интеллектуальной собственности отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" и кредиту счета 92 "Внебалансовые доходы и расходы".

Проценты по кредитам или заемным средствам, уплаченным после принятия нематериальных активов к учету, подлежат отнесению на увеличение первоначальной стоимости нематериальных активов по окончании отчетного года или на дату завершения расчетов по уплате процентов. При этом в учете указанная операция отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" в корреспонденции с кредитом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-5 "Приобретение и создание нематериальных активов".

К счету 04 "Нематериальные активы" открыты следующие субсчета:

04-1 "Имущественные права";

04-2 "Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы";

04-9 "Прочие нематериальные активы";

04-0 "Выбытие нематериальных активов".

Субсчет 04-1 "Имущественные права" предназначен для обобщения информации о принадлежащих обладателю имущественных правах на объекты промышленной собственности: изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных схем, секреты производства (ноу-хау), селекционные достижения, средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки); на произведения науки, литературы и искусства, являющиеся объектами авторского права; на объекты смежных прав; на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных; на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающие из лицензионных и авторских договоров; пользование природными ресурсами, землей и др.

На *субсчете 04-2 "Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы"* отражаются законченные и оформленные в установленном законодательством порядке результаты НИОКР.

В состав объектов нематериальных активов результаты НИОКР включаются при выполнении следующих условий:

- подтверждена (определена) возможность промышленного освоения создаваемого объекта;
- определена возможность использования объекта интеллектуальной собственности в предпринимательской деятельности организации или передачи объекта по лицензионным или авторским договорам;
- подтверждены затраты по созданию и доведению до промышленного использования данного объекта;
- могут быть определены будущие доходы от реализации или использования данного объекта.

Расходы на НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 "Нематериальные активы" в сумме фактических затрат, при этом дебетуется субсчет 04-2 "Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" в корреспонденции с кредитом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ".

По кредиту субсчета 04-2 "Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" отражается списание расходов на НИОКР:

- при использовании результатов НИОКР для производственных либо управленческих нужд организации в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат;
- при прекращении использования результатов НИОКР в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации в корреспонденции с дебетом счета 91 "Операционные доходы и расходы".

На *субсчете 04-9 "Прочие нематериальные активы"* учитываются нематериальные активы, не нашедшие отражения на других субсчетах.

На *субсчете 04-0 "Выбытие нематериальных активов"* учитывается выбытие нематериальных активов и формируется их остаточная стоимость.

При передаче Управлением (отделениями) железной дороги сумм произведенных капитальных вложений на приобретение или создание объектов нематериальных активов в отделения или структурные подразделения используется счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов".

В таблице 3.9 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета при поступлении нематериальных активов на железной дороге.

Таблица 3.9 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при поступлении нематериальных активов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Покупка нематериальных активов Управлением или отделениями БЖД для собственных нужд</i>		
Приобретение нематериальных активов	08-5	60
Отражение НДС по приобретенным нематериальным активам	18-1	60
Отражение расходов по приобретению нематериальных активов	08-5	60, 76, 51, 52
Отражение НДС по расходам на приобретение основных средств	18-1	60, 76
Начисление процентов по кредитам и займам, использованным на приобретение нематериальных активов (кроме процентов по просроченным кредитам и займам), до принятия их к учету	08-5	66, 67
Принятие к вычету оплаченного НДС	68-4	18-1
Принятие к учету нематериальных активов	04	08-5
Отнесение суммы НДС по нематериальным активам в случаях, установленных законодательством	04	18-1
<i>Покупка нематериальных активов Управлением или отделениями БЖД для последующей их передачи на структурные подразделения</i>		
Приобретение нематериальных активов	08-5	60
Отражение НДС по приобретенным нематериальным активам	18-1	60
Принятие к учету нематериальных активов	04	08-5
Отражение передачи стоимости нематериальных активов структурным подразделениям	79-4	04
<i>Поступление нематериальных активов на структурные подразделения</i>		
Принятие к учету нематериальных активов	04	79-4
<i>Создание нематериальных активов</i>		
Отражение фактических расходов на создание нематериальных активов собственными силами и по договорам с подрядчиками	08-5	10, 70, 69, 23, 60, 76 и др.
Отражение НДС в соответствии со счетами-фактурами поставщиков при создании объекта нематериальных активов по договорам с подрядчиками	18-1	60, 76
Принятие к учету нематериальных активов	04	08-5
Отражение НДС при создании объекта нематериальных активов собственными силами	18-1	68-4
Предъявление к вычету НДС по принятым к учету нематериальным активам	68-4	18-1

Окончание таблицы 3.9

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Безвозмездное поступление нематериальных активов</i>		
Отражение рыночной стоимости безвозмездно полученного нематериального актива	08-5	98-2
Отражение НДС по безвозмездно полученным нематериальным активам	18-1	98-2
Включение в стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов расходов, связанных с доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию	08-5	23, 60, 69, 70, 76 и др.
Принятие к учету нематериальных активов	04	08-5
Начисление амортизации по безвозмездно полученным нематериальным активам	20, 23, 25, 26, 29, 91-2, 97	04, 05
Одновременно в состав внереализационных доходов включается сумма доходов будущих периодов пропорционально начисленной амортизации	98-2	92-1
В состав внереализационных доходов включен НДС по безвозмездно полученным нематериальным активам	98-2	92-1
<i>Поступление нематериальных активов, внесенных учредителями в уставный фонд</i>		
Отражение стоимости нематериальных активов в оценке, представленной в учредительных документах	75-1	80
Отражение стоимости принятых нематериальных активов	08-5	75-41
Принятие к учету нематериальных активов	04	08-6
<i>Учет нематериальных активов, выявленных при инвентаризации</i>		
Оприходование по рыночной стоимости неучтенных нематериальных активов, выявленных при инвентаризации	04	92-1

В таблице 3.10 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета при выбытии нематериальных активов на БЖД.

Таблица 3.10 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при выбытии нематериальных активов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Реализация нематериальных активов</i>		
Отражение задолженности покупателя за проданные нематериальные активы	62	91-1
Списание первоначальной стоимости нематериальных активов	04-0	04

Продолжение таблицы 3.10

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание накопленной амортизации	05	04-0
Списание остаточной стоимости реализуемых нематериальных активов	91-2	04-0
Отражены расходы, связанные с реализацией нематериальных активов	91-2	10, 60, 68, 69, 70, 76 и др.
Начисление налогов на стоимость реализованных нематериальных активов	91-5, 91-7	68-4, 68-2
Списание финансового результата от реализации нематериальных активов	91-9 99	99 91-9
<i>Списание нематериальных активов</i>		
Списание первоначальной стоимости нематериальных активов	04-0	04
Списание накопленной амортизации	05	04-0
Списание остаточной стоимости нематериальных активов	91-2	04-0
Начисление НДС от остаточной стоимости в случаях, установленных законодательством	91-5	68-4
Отражение финансового результата от списания нематериальных активов	91-9 99	99 91-9
<i>Безвозмездная передача нематериальных активов</i>		
Списание первоначальной стоимости безвозмездно переданных нематериальных активов	04-0	04
Списание суммы накопленной амортизации	05	04-0
Списание остаточной стоимости безвозмездно переданных нематериальных активов	92-2	04-0
Начисление НДС в случаях, установленных законодательством	92-3	68-2
Отражение суммы убытка от безвозмездной передачи нематериальных активов	99	92-9
<i>Недостача нематериальных активов</i>		
Списание первоначальной стоимости нематериальных активов	04-0	04
Списание накопленной амортизации	05	04-0
Списание остаточной стоимости нематериальных активов	94	04-0
Начисление НДС по недостающим нематериальным активам	94	68-4
Отнесение стоимости недостачи на виновных лиц с НДС	73-2	94
Отражение разницы между остаточной стоимостью недостающих нематериальных активов и их рыночной стоимостью, подлежащей взысканию с виновных лиц	73-2	98-4

Окончание таблицы 3.10

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление НДС с суммы разницы между рыночной и остаточной стоимостью недостающих основных средств, подлежащей взысканию с виновных лиц	73-2	68-4
Погашение недостачи виновным лицом	50, 70	73-2
Включение разницы между рыночной и остаточной стоимостью недостающих нематериальных активов, подлежащей взысканию с виновных лиц, в состав внереализационных доходов по мере ее погашения	98-4	92-1
Списание недостачи при отсутствии виновных лиц либо недостачи, во взыскании которой отказано судом	92-2	94

Аналитический учет по счету 04 "Нематериальные активы" ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признанных нематериальными активами (частью нематериальных активов).

3.2.3 Учет амортизации нематериальных активов

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов нематериальных активов, используется счет **05 "Амортизация нематериальных активов"**.

К амортизируемым нематериальным активам относятся принадлежащие владельцу имущественные права:

- на объекты промышленной собственности: изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных схем, секреты производства (ноу-хау), селекционные достижения и другие объекты интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленной собственности;

- на произведения науки, литературы и искусства, являющиеся объектами авторского права: права на первичные произведения (литературные, научные, драматические, аудиовизуальные, произведения скульптуры, живописи, графики, архитектуры и т. п.); права на производные произведения (переводы, обработки, аннотации, рефераты, резюме, обзоры, аранжировки, другие переработки произведений науки, литературы и искусства); права на составные произведения (сборники, энциклопедии, атласы и др.); на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных; на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающие из лицензионных и авторских догово-

ров; пользования природными ресурсами, землей; на объекты смежных прав (исполнения, постановки, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного телевидения), прочие (лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и котируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом).

Начисление амортизации осуществляется в соответствии с законодательством исходя из амортизируемой стоимости объекта нематериальных активов, установленного срока его полезного использования или нормативного срока службы (по объектам нематериальных активов, не используемым в предпринимательской деятельности) и выбранного способа (метода) начисления амортизации. На БЖД применяется линейный метод начисления амортизации по нематериальным активам.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинают начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо его выбытия в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращают начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с бухгалтерского учета.

Амортизация по нематериальным активам отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся, и начисляется независимо от результатов деятельности предприятия.

В таблице 3.11 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета амортизации нематериальных активов на БЖД.

Таблица 3.11 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета амортизации нематериальных активов**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление амортизации по нематериальным активам	20, 23, 25, 26, 29	05-1
Начисление амортизации нематериальных активов, не используемых в предпринимательской деятельности	92-2	05-1
Начисление амортизации нематериальных активов при осуществлении расходов будущих периодов	97-9	02-1

3.3 Учет вложений во внеоборотные активы

Информация о вложениях организаций железной дороги в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и нематериальных активов, отражается на счетах **07 "Оборудование к установке"** и **08 "Вложения во внеоборотные активы"**.

Для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах, предназначен **счет 07 "Оборудование к установке"**.

К *оборудованию к установке* относятся строительные конструкции и детали, а именно: металлические, железобетонные, деревянные конструкции; блоки и сборные части зданий и сооружений; сборные элементы; оборудование для отопительной, вентиляционной, санитарно-технической систем (отопительные котлы, радиаторы, калориферы и т. п.), а также рельсы, шпалы, стрелочные переводы и др.

К *оборудованию, требующему монтажа*, относится вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав его включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

На счете **07 "Оборудование к установке"** не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инвентарь и инструмент, измерительные и другие приборы.

Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета **07 "Оборудование к установке"** по фактической себестоимости приобретения, складывающейся из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей до приобъектного склада или непосредственно до места потребления.

По дебету счета **07 "Оборудование к установке"** отражаются:

– приобретение оборудования, требующего монтажа, за плату у других организаций и лиц, в корреспонденции с кредитом счета **60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"** и др.;

– принятие к бухгалтерскому учету оборудования, внесенного учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, в корреспонденции с кредитом счета **75 "Расчеты с учредителями"**;

– поступление оборудования, требующего монтажа, от других организаций БЖД в корреспонденции с кредитом счета **79 "Внутрихозяйственные расчеты"**;

– принятие к бухгалтерскому учету оборудования, полученного в счет целевого финансирования в корреспонденции с кредитом счета **86 "Целевое финансирование"**;

– принятие к учету оборудования, выявленного при проведении инвентаризации или полученного при безвозмездной передаче в пределах разных собственников в корреспонденции с кредитом счета **92 "Внереализационные доходы и расходы"**.

По дебету счета 07 "Оборудование к установке" отражаются также расходы по приобретению и доставке приобретенного оборудования на склад организации:

– стоимость услуг вспомогательных производств по доставке оборудования в корреспонденции с кредитом счета **23 "Вспомогательные производства"**;

– суммы начисленных процентов по кредитам и заемным средствам, полученным на приобретение оборудования в корреспонденции с кредитом счетов **66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"** и **67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"**;

– суммы расходов, произведенных подотчетными лицами в корреспонденции с кредитом счета **71 "Расчеты с подотчетными лицами"**;

– стоимость услуг сторонних организаций по приобретению и доставке оборудования (оплата услуг посреднических организаций, через которые приобретается оборудование, затраты на оплату информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением оборудования, таможенные пошлины и сборы и др.) в корреспонденции с кредитом счета **76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"**.

По кредиту счета 07 "Оборудование к установке" отражается:

– фактическая стоимость оборудования, сданного в монтаж Управлением (отделением) БЖД, с включением в объем выполненных капитальных вложений, в корреспонденции с дебетом счета **08 "Вложения во внеоборотные активы"**;

– стоимость оборудования к установке при его продаже, списании в корреспонденции с дебетом счета **91 "Операционные доходы и расходы"**;

– стоимость оборудования к установке при безвозмездной передаче в пределах разных собственников в корреспонденции с дебетом счета **92 "Внереализационные доходы и расходы"**;

– стоимость недостающего или испорченного оборудования в корреспонденции с дебетом счета **94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"**.

Аналитический учет по счету **07 "Оборудование к установке"** ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т. д.).

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отра-

жаются непосредственно на счете **08 "Вложения во внеоборотные активы"** по мере поступления их на склад или другое место хранения.

В зависимости от того, какие источники используются для приобретения оборудования, не требующего монтажа, определяется его фактическая стоимость:

- при приобретении за плату у других организаций – суммы, уплачиваемые поставщикам, другим организациям за услуги по приобретению;
- при взносе учредителей в счет погашения учредительских взносов – денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации;
- при получении безвозмездно (по договору дарения) – текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- при приобретении по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, – стоимость переданных или подлежащих передаче ценностей.

Вложения во внеоборотные активы подразделяются на затраты, связанные:

- с созданием объектов основных средств путем осуществления капитального строительства (в форме нового строительства, а также реконструкции, модернизации, технического диагностирования, дооборудования, достройки действующих объектов, участвующих и не участвующих в предпринимательской деятельности);
- приобретением отдельных объектов основных средств (зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств или их частей);
- приобретением и созданием нематериальных активов;
- приобретением и выращиванием взрослого продуктивного и рабочего скота.

По дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражаются фактические затраты застройщика (заказчика), включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов.

По кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" производится списание:

- сформированной первоначальной стоимости объектов основных средств, нематериальных активов и других, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, в дебет счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы";
- сформированной окончательной стоимости объектов строительства, построенных заказчиком-застройщиком за счет целевых средств инвесторов, в дебет счета 86 "Целевое финансирование".

К счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" открыты следующие субсчета:

08-1 "Строительство и создание объектов основных средств производственного назначения (участвующих в предпринимательской деятельности)";

08-2 "Строительство и создание объектов основных средств непроизводственного назначения (не участвующих в предпринимательской деятельности)";

08-3 "Приобретение объектов основных средств";

08-4 "Безвозмездные поступления";

08-5 "Приобретение и создание нематериальных активов";

08-6 "Перевод молодняка животных в основное стадо";

08-7 "Приобретение взрослых животных";

08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ";

08-9 "Долевое строительство объектов основных средств";

08-0 "Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств".

Все операции по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы", связанные с созданием, строительством и приобретением объектов основных средств и нематериальных активов, осуществляются в централизованном порядке Управлением (отделением) БЖД. На структурных подразделениях счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" не применяется.

На *субсчете 08-1 "Строительство и создание объектов основных средств производственного назначения (участвующих в предпринимательской деятельности)"* учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом). На данном субсчете учитываются затраты по объектам основных средств, используемым при организации перевозок и во вспомогательной деятельности.

На *субсчете 08-2 "Строительство и создание объектов основных средств непроизводственного назначения (не участвующих в предпринимательской деятельности)"* отражаются затраты по возведению и монтажу объектов основных средств, не используемых в хозяйственной деятельности организаций БЖД.

Учет затрат на субсчетах 08-1 "Строительство и создание объектов основных средств производственного назначения (участвующих в предпринимательской деятельности)", 08-2 "Строительство и создание объектов основных средств непроизводственного назначения (не участвующих в предпринимательской деятельности)" ведется по объектам с начала строительства до сдачи в эксплуатацию. После этого они зачисляются в состав основных средств как отдельные инвентарные здания, сооружения и оборудование. До окончания работ по строительству и созданию объектов основных средств

затраты по их возведению, учтенные на данных субсчетах, составляют незавершенное строительство.

На **субсчете 08-3 "Приобретение объектов основных средств"** учитываются затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря, других предметов и объектов основных средств, не требующих монтажа.

По **дебету** субсчета 08-3 "Приобретение объектов основных средств" отражаются:

- стоимость приобретенных объектов основных средств от поставщиков, а также фактические затраты по их приобретению, доставке, включая оплату консультационных и посреднических услуг, оказанных сторонними организациями, расходы по монтажу (без НДС), в корреспонденции с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

- расходы по доставке объектов основных средств собственным транспортом (без НДС), в корреспонденции с кредитом счета 23 "Вспомогательные производства". Начисление НДС от фактической себестоимости доставки собственным транспортом отражается по дебету счета 18 "Налог на добавленную стоимость", субсчет 18-1 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам и нематериальным активам (в том числе по полученным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности)" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

По **кредиту** субсчета 08-3 "Приобретение объектов основных средств" отражаются приобретенные объекты основных средств по первоначальной стоимости в корреспонденции с дебетом счета 01 "Основные средства".

При наличии освобождаемых от НДС оборотов по реализации сумма НДС подлежит отнесению на увеличение стоимости объектов основных средств с отражением по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции с кредитом счета 18 "Налог на добавленную стоимость", субсчет 18-1 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам и нематериальным активам (в том числе по полученным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности)".

На **субсчете 08-4 "Безвозмездные поступления"** учитывается рыночная стоимость внеоборотных активов, полученных безвозмездно (за исключением безвозмездной передачи в пределах одного собственника), в качестве субсидии Правительства Республики Беларусь, а также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

По **дебету** субсчета 08-4 "Безвозмездные поступления" отражаются:

- рыночная стоимость объектов основных средств, полученных безвоз-

мездно, в корреспонденции с кредитом счета 98 "Доходы будущих периодов";

- расходы по доставке, оценке имущества в корреспонденции с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

По **кредиту** субсчета 08-4 "Безвозмездные поступления" отражается стоимость введенных в эксплуатацию безвозмездно полученных объектов основных средств.

На **субсчете 08-5 "Приобретение и создание нематериальных активов"** учитываются затраты на приобретение и создание нематериальных активов.

По **дебету** субсчета 08-5 "Приобретение и создание нематериальных активов" отражаются:

- суммы покупной стоимости объектов нематериальных активов, а также информационных, консультационных и других услуг, вознаграждения посредникам и другие расходы, связанные с доведением нематериальных активов до степени их возможного использования (без НДС) в корреспонденции с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – при приобретении объектов нематериальных активов за плату у юридических и физических лиц по договорам купли-продажи;

- суммы разового (паушального) платежа, предусмотренного лицензионным или авторским договором на приобретение (получение) имущественных прав (без НДС), в корреспонденции с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – при приобретении объектов нематериальных активов по лицензионным или авторским договорам;

- рыночная стоимость объектов нематериальных активов, полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения (но не ниже балансовой стоимости, по которой данный нематериальный актив числился на балансе передающей стороны) в корреспонденции с кредитом счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 98-2 "Безвозмездные поступления". По мере начисления амортизации стоимость таких нематериальных активов будет относиться на счет 92 "Внерезультационные доходы и расходы";

- согласованная стоимость объектов нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный фонд" – при поступлении объектов нематериальных активов от учредителей в счет вклада в уставный капитал;

- суммы фактических затрат, связанных с созданием объекта интеллектуальной собственности, имущественные права на который принимаются к учету как нематериальный актив, в корреспонденции с кредитом счетов 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства", 26 "Общехозяйственные

расходы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 68 "Расчеты по налогам и сборам" и т. д.

По *кредиту* субсчета 08-5 "Приобретение и создание нематериальных активов" отражается первоначальная стоимость принятых в эксплуатацию объектов нематериальных активов в корреспонденции с дебетом счета 04 "Нематериальные активы".

На *субсчете 08-6 "Перевод молодняка животных в основное стадо"* отражается стоимость молодняка продуктивного и рабочего скота, переводимого в основное стадо. Молодняк животных, переводимый в основное стадо, оценивается по фактической себестоимости его выращивания.

На *субсчете 08-7 "Приобретение взрослых животных"* учитывается стоимость взрослого продуктивного или рабочего скота, приобретенного или полученного безвозмездно для пополнения основного стада, включая расходы по его доставке.

На *субсчете 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ"* учитываются расходы, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР), проводимых организацией самостоятельно или с привлечением сторонних организаций.

В расходы, связанные с выполнением НИОКР, включаются:

- а) стоимость материально-производственных запасов, спецоборудования и спецоснастки, используемых в качестве объектов исследования и испытаний;
- б) стоимость работ (услуг), выполненных сторонними организациями;
- в) заработная плата и иные выплаты работникам, непосредственно занятым выполнением научных, опытно-конструкторских и технологических работ, отчисления на социальное страхование и обеспечение;
- г) затраты на эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, амортизацию объектов основных средств и нематериальных активов, используемых для выполнения НИОКР;
- д) общехозяйственные и прочие расходы, связанные с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний.

По *дебету* субсчета 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" отражаются расходы на НИОКР в корреспонденции:

- с кредитом счетов 10 "Материалы", 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – при выполнении НИОКР собственными силами (хозяйственным способом);
- с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – при выполнении НИОКР сторонними организациями по договору подряда. Перечисление средств подрядчикам отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и

подрядчиками» в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетный счет", а в случае финансирования расходов на НИОКР за счет средств инновационного фонда – с кредитом счета 55 "Специальные счета в банках", субсчет 55-5 "Специальные счета средств целевого финансирования".

По *кредиту* субсчета 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" отражается списание расходов на НИОКР.

Порядок списания расходов на НИОКР зависит от результата данных работ. Выполненные НИОКР могут дать отрицательный и положительный результаты.

Расходы на проведение НИОКР, которые после их завершения не будут использованы для производственных или управленческих нужд или по которым получен отрицательный результат, признаются внереализационными расходами отчетного периода на основании заключения уполномоченного органа. Их списание отражается по дебету счета 92 "Внереализационные доходы и расходы» и кредиту субсчета 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ".

Если получен положительный результат НИОКР, то возможно несколько вариантов списания расходов на НИОКР.

Если результатом НИОКР является объект нематериальных активов, то после получения в соответствии с законом Республики Беларусь "О патентах на изобретения, полученные модели и промышленные образцы" охранного документа, подтверждающего право организации на результат интеллектуальной собственности, первоначальная стоимость нематериальных активов, сформированная на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", принимается к бухгалтерскому учету записью с кредита субсчета 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" в дебет счета 04 «Нематериальные активы". При финансировании расходов на НИОКР за счет средств инновационного фонда одновременно дебетуется счет 86 "Целевые финансирование и поступления" в корреспонденции с кредитом счетов 83 "Добавочный фонд". Если результаты НИОКР не признаются нематериальными активами, расходы, связанные с выполнением таких работ, производимые за счет средств инновационного фонда, отражаются по дебету счета 86 "Целевые финансирование и поступления" в корреспонденции с кредитом субсчета 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ".

Расходы на НИОКР списываются на расходы по обычным видам деятельности с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение результатов НИОКР в производственной (управленческой) деятельности. Это отражается по дебету счетов учета затрат (20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы") и кредиту счета 04 "Нематериальные активы".

В случае прекращения использования результатов НИОКР в производственной (управленческой) деятельности сумма расходов по таким работам, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, списывается на внереализационные расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы. Списание расходов на НИОКР отражается по дебету счета 91 "Операционные доходы и расходы" и кредиту счета 04 "Нематериальные активы".

Списание расходов по каждой выполненной работе производится равномерно. Срок списания расходов на НИОКР определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока, в течение которого она может получать доход от использования результатов этих работ.

Если в результате выполнения НИОКР создан какой-либо вид оборудования, который может быть использован организацией в производственной деятельности, то он подлежит включению в состав основных средств. После ввода в эксплуатацию объекта основных средств его первоначальная стоимость, сформированная на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", принимается к бухгалтерскому учету записью с кредита субсчета 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" в дебет счета 01 «Основные средства». Погашение затрат на изготовление объекта основных средств производится путем начисления амортизационных отчислений с отнесением на затраты, включаемые в себестоимость.

На субсчете 08-9 "*Долевое строительство объектов основных средств*" отражаются затраты по долевым участию организаций железной дороги в строительстве объектов основных средств.

При долевом участии в строительстве, когда БЖД выступает в качестве дольщика, сумма доли, определяемой согласно справки-расчету, отражается по дебету субсчета 08-9 "Долевое строительство объектов основных средств" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетный счет". При вводе объектов основных средств стоимость объектов (в сумме доли, оформленной в БТИ) отражается по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту субсчета 08-9 "Долевое строительство объектов основных средств" без включения в отчет по капитальному строительству. Одновременно по кредиту забалансового счета 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств" отражается сумма источника строительства.

В случае если БЖД выступает в качестве заказчика с привлечением в качестве дольщиков других организаций и физических лиц, поступления сумм от дольщиков отражаются по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование". Сумма фактически произведенных затрат по строительству объектов основных средств отражается по дебету субсчета 08-9 "Долевое строительство объектов основных средств" и кредиту счетов учета затрат: 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроиз-

водственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы". При вводе объектов основных средств их стоимость отражается:

– по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту субсчета 08-9 "Долевое строительство объектов основных средств" с одновременным отражением источника финансирования по кредиту забалансового счета 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств" – в доле вложенных БЖД средств;

– по дебету счета 86 "Целевое финансирование" и кредиту субсчета 08-9 "Долевое строительство объектов основных средств" – в части доли юридических и физических лиц, участвующих в строительстве.

На субсчете 08-0 "*Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств*" отражаются затраты, связанные со строительством и приобретением основных средств, но не включаемые в первоначальную стоимость объектов.

По дебету субсчета 08-0 "Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств" учитываются:

– расходы на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся предприятий в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

– стоимость объектов, не заверенных строительством, а также других материальных ценностей, передаваемых безвозмездно другим организациям в установленном порядке в корреспонденции с кредитом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы";

– затраты на геологоразведочные, изыскательские и другие работы перспективного характера, связанные со строительством объектов, но которые не включаются в инвентарную стоимость в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

– убытки от списания разрушенных в результате стихии объектов, не законченных строительством, в корреспонденции с кредитом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы";

– убытки от списания основных средств строительства в результате стихийных бедствий в корреспонденции с кредитом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы";

– расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством и разрешенных к списанию в установленном порядке, в корреспонденции с кредитом счетов 10 "Материалы", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 23 "Вспомогательные производства и хозяйства";

– затраты по консервации объектов строительства в корреспонденции с кредитом счетов 10 "Материалы", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 76 "Расчеты с

разными дебиторами и кредиторами" и другими. На производство работ по консервации или сносу объектов организации до начала соответствующих работ должны составлять дополнительные сметы;

– другие расходы в случаях, предусмотренных действующим законодательством.

Списание указанных расходов производится с *кредита* субсчета 08-0 "Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств" в дебет счетов учета финансирования капитальных вложений:

– расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками), после ввода объектов основных средств в эксплуатацию в корреспонденции с кредитом счетов 97 "Расходы будущих периодов", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

– курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности при приобретении объектов основных средств за иностранную валюту после ввода объектов в эксплуатацию в корреспонденции с кредитом счета 97 "Расходы будущих периодов";

– суммовые разницы, возникающие при погашении кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками), после ввода объектов основных средств в эксплуатацию в корреспонденции с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

– начисленные к уплате после ввода объектов основных средств в эксплуатацию проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам) с кредитом счетов 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

В конце отчетного года указанные расходы отражаются по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту субсчета 08-0 "Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств".

Сальдо по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции создания или приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов.

При выбытии вложений, учитываемых на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", их стоимость списывается с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы":

- в дебет счета 91 "Операционные доходы и расходы" – при реализации;

- в дебет счета 92 "Внерезультативные доходы и расходы" – при безвозмездной передаче в пределах разных собственников;

- в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" – при недостаче или порче незавершенных капитальных вложений.

Аналитический учет по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" организуется в следующем порядке:

1) по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, – по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах: на проектно-изыскательские работы и прочие затраты, связанные с подготовкой строительства объекта; строительные работы и реконструкцию; буровые работы; приобретение оборудования, требующего монтажа; монтаж оборудования; приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также инструментов и инвентаря, предусмотренных сметами капитальных вложений; прочие затраты по капитальным вложениям;

2) по затратам, связанным с приобретением нематериальных активов, – по каждому приобретенному объекту;

3) по затратам, связанным с формированием основного стада, – по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т. д.);

4) по расходам, связанным с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, – по видам работ, договорам (заказам).

3.4 Отчетность по внеоборотным активам

Данные о структуре, состоянии и движении внеоборотных активов приводятся в различных формах месячной и годовой бухгалтерской и статистической отчетности.

В активе **Бухгалтерского баланса** (форма 1) в разделе I "Внеоборотные активы" приводятся данные о затратах инвестиционного характера, связанных с приобретением или созданием основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов.

По статье "Основные средства" (строка 110) приводится остаточная стоимость основных средств, как действующих, так и находящихся на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе, а также полученных в аренду (лизинг). По этой статье также указываются находящиеся в собственности организаций железной дороги земельные участки, объекты природопользования, капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель и в арендованные объекты основных средств, включенные в установленном порядке в состав основных средств.

Стоимость объектов основных средств, по которым в соответствии с законодательством амортизация не начисляется, приводятся по данной статье по первоначальной (восстановительной) стоимости. Стоимость основных средств указывается на начало и конец отчетного периода с учетом результатов переоценки, проведенной по решению Правительства Республики Беларусь.

По статье "Нематериальные активы" (строка 120) указывается остаточная стоимость нематериальных активов.

По статье “Доходные вложения в материальные ценности” (строка 130) организации Белорусской железной дороги, осуществляющие доходные вложения в материальные ценности, предоставляемые за плату во временное владение и пользование (по договорам аренды (лизинга), проката, найма) с целью получения дохода, отражают остаточную стоимость указанного имущества.

По статье “Вложения во внеоборотные активы” (строка 140) отражаются затраты на приобретение оборудования, транспортных средств, иных материальных активов длительного пользования, на строительство зданий, прочие капитальные работы и затраты. Кроме того, по указанной статье отражается стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки. Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам застройщика.

По статье “Прочие внеоборотные активы” приводятся другие средства и вложения, не нашедшие отражения в разделе I актива бухгалтерского баланса.

В **Приложении к бухгалтерскому балансу** (форма 5) в разделе “Амортизируемое имущество” расшифровывается состав основных средств, нематериальных активов и имущества, сдаваемого в аренду (лизинг), принадлежащих организациям железной дороги. Данные приводятся по первоначальной стоимости.

В подразделе “Основные средства” указываются наличие и движение основных средств в разрезе групп. В подразделе отражается стоимость всех основных средств, числящихся на балансе, включая и отдельные виды основных средств, предоставленных бесплатно или бездействующих (находящихся на консервации, в резерве и т. п.). Данные приводятся по восстановительной (первоначальной) стоимости.

В графе 4 подраздела отражается общее поступление основных средств в отчетном году по всем источникам, включая ранее не учтенные, приобретенные за плату, безвозмездно полученные от других организаций (в случаях, если вступительный баланс не менялся), а также введенные в действие в отчетном году новые основные средства, в том числе которые используются, но документы о регистрации прав собственности (владения) на них еще не получены.

В графе 5 подраздела отражаются восстановительная (первоначальная) стоимость выбывших в отчетном году основных средств, включая проданные в порядке реализации излишнего и неиспользуемого имущества, безвозмездно переданные другим организациям, а также полная стоимость (без вычета амортизации) основных средств, ликвидированных в отчетном году вследствие ветхости и износа, стихийных бедствий, аварий и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, в связи с реконструкцией и новым строительством и по другим причинам.

В статье “Итого по разделу 1” указывается стоимость участвующих или не участвующих в предпринимательской деятельности основных средств, а также объектов, находящихся на консервации и в запасе.

В подразделе “Нематериальные активы” приводится расшифровка активов, относимых к нематериальным.

В подразделе “Доходные вложения в материальные ценности” отражаются наличие и движение имущества, находящегося на балансе организаций железной дороги и сдаваемого во временное владение и пользование.

По строке 493 справочно отражаются данные о переоценке основных средств. По строкам 495 и 496 отражаются суммы начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов. По строке 497 справочно отражается по балансовой стоимости имущество, переданное организацией в залог в соответствии с договором.

Положением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 14 ноября 2006 г. № 177 утверждены Указания по заполнению форм государственной статистической отчетности формы 11 **“Отчет о наличии и движении основных средств и других внеоборотных активов”**.

В разделе I “Наличие, движение и состав основных средств” формы 11 отражается следующая информация:

– по строке 010 “Всего основных средств” указывается стоимость основных средств, входящих в состав имущества организации и принадлежащих организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, числящиеся в бухгалтерском учете по счету 01 “Основные средства”, а также стоимость основных средств, предоставленных во временное пользование с целью получения дохода, стоимость основных средств, приобретаемых для передачи в лизинг, числящиеся в бухгалтерском учете по счету 03 “Доходные вложения в материальные ценности”;

– по строке 020 “Основные средства основного вида деятельности” учитываются основные средства, используемые при производстве той продукции (работ) или оказании тех услуг, которые относятся к основному виду деятельности;

– по строке 031 “Из них жилые” отражается стоимость жилых зданий, находящихся на балансе организаций;

– по строке 200 отражаются числящиеся на балансе организации основные средства других отраслей, производящих товары;

– по строке 300 отражаются числящиеся на балансе организации основные средства других отраслей, оказывающих услуги;

– по строке 320 “Из строки 010 – государственные основные средства” отражается стоимость основных средств, собственником которых является государство;

– в графе 1 отражается первоначальная стоимость основных средств на начало отчетного года;

– в графе 2 отражается остаточная стоимость основных средств на начало года, определяемая как разность между первоначальной стоимостью и суммой амортизации, накопленной за все время их эксплуатации;

графе 3 “Поступило в отчетном году, всего” отражается поступление
ых средств в отчетном году (как новых, так и бывших в употребле-
нии): введенные в действия в отчетном году основные средства за счет всех
источников финансирования; внесенные в качестве вклада в уставный фонд;
поступившие безвозмездно; приобретенные за плату, в обмен на другое
имущество, у юридических и физических лиц; ранее не учтенные; доценка
основных средств; переход из оборотных в основные средства;

– в графе 4 “Поступило в отчетном году, из них введено новых основных
средств” отражается стоимость введенных в эксплуатацию в отчетном году
новых объектов за счет всех источников финансирования: новых машин и
оборудования, транспортных средств и др.;

– в графе 5 “Поступило в отчетном году, из них доценка основных
средств” отражается сумма доценки основных средств, исчисленная как
разница между восстановительной стоимостью, определенной в результате
переоценки на конец отчетного года, и первоначальной стоимостью на конец
года;

– в графе 6 “Выбыло в отчетном году, всего” отражается общее выбытие
основных средств в отчетном году, включая: уценку, продажу за плату в по-
рядке реализации излишнего и неиспользуемого имущества, переход из ос-
новных средств в оборотные, безвозмездную передачу другим организациям,
а также первоначальную стоимость (без вычета амортизации) основных
средств, ликвидированных в отчетном году вследствие ветхости и износа,
стихийных бедствий и аварий, в связи с реконструкцией и новым строитель-
ством;

– в графе 7 “Выбыло в отчетном году, из них ликвидировано, списано”
отражается полная стоимость ликвидированных (списанных) в отчетном
году основных средств, а по строке 421 “из нее амортизация по списанным
за год основным средствам” – амортизация тех же основных средств, накоп-
ленная за все время их эксплуатации до момента списания;

– в графе 8 “Выбыло в отчетном году, из них уценка основных средств”
отражается сумма уценки основных средств, исчисленная как разность меж-
ду первоначальной стоимостью и восстановительной стоимостью, опреде-
ленной в результате переоценки на конец года;

– в графе 9 “Наличие на конец года, восстановительная стоимость” отра-
жается восстановительная, а в графе 10 “Наличие на конец года, остаточная
стоимость” – остаточная стоимость основных средств на конец отчетного
года с учетом переоценки на конец года;

– в графе 11 “Сумма амортизации, начисленная за год ” отражается сум-
ма амортизации, начисленной за отчетный год;

– в графе 12 отражается первоначальная стоимость, а в графе 13 – оста-
точная стоимость основных средств на конец года без учета переоценки на
конец года.

В разделе II “Наличие основных средств” формы 11 отражается:

– по строке 470 в графе 1 – восстановительная, а в графе 2 – остаточная
стоимость основных средств на конец года с учетом переоценки на конец
года, используемых в предпринимательской деятельности;

– по строке 480 в графе 1 – восстановительная, а в графе 2 – остаточная
стоимость основных средств на конец года с учетом переоценки на конец
года, не используемых в предпринимательской деятельности.

В разделе III “Другие внеоборотные активы” формы 11 приводятся дан-
ные о внеоборотных активах, не являющихся основными средствами по со-
стоянию на начало и конец отчетного года:

– по строке 600 “Неустановленное оборудование” отражается оборудова-
ние, учитываемое на счете бухгалтерского учета 07 “Оборудование к уста-
новке”, а по строке 601 “Незавершенное строительство” – незавершенное
строительство, учитываемое на счете бухгалтерского учета 08 “Вложения во
внеоборотные активы”;

– по строкам 602 “Стоимость молодняка животных, выращиваемого для
постоянного или неоднократного использования – производства продуктов
животноводства (без убоя), племенных целей, как тягловую силу, для спорта
и развлечений” и 603 “Стоимость кроликов, птицы, рыбы и пчел, выращи-
ваемых для постоянного или неоднократного использования – для производ-
ства продуктов (без убоя), племенных целей и других” учитываются не от-
носящиеся к основным средствам виды скота – соответственно молодняк и
мелкие животные – кролики, птицы, рыбы и пчелы (при наличии такого хо-
зяйства на балансе организаций железной дороги).

4 УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

4.1 Понятие, задачи и классификация материальных ресурсов

Важнейшим условием непрерывности перевозочного процесса и своевременного удовлетворения потребностей народного хозяйства в перевозках является наличие материальных ресурсов в соответствующем объеме и структуре.

Под материальными ресурсами понимают предметы труда, на которые направлен труд человека с целью осуществления процесса перевозки (работы, услуги) и производства продукции. В отличие от средств труда предметы труда потребляются целиком в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на изготовленную продукцию и осуществленную перевозку (работу, услугу) и заменяются после каждого производственного цикла.

Так как процесс перевозок совершается непрерывно, а необходимые материальные ресурсы поступают периодически, то возникает необходимость создания производственных запасов материальных ресурсов.

Текущая производственно-коммерческая деятельность промышленного предприятия носит циклический характер: закупка сырья и материалов, производство продукции, хранение готовой продукции на складе, ее последующая реализация и получение от покупателей денег, которые вновь направляются на закупку сырья и материалов, и т. д. В отличие от промышленного на транспортном предприятии совпадают процессы производства и реализации и, как следствие, отсутствуют запасы готовой продукции. На рисунке 4.1 для сравнения представлены производственно-коммерческие циклы промышленного и транспортного предприятий.

Постоянно происходящие изменения в системе управления предприятием, усложнение взаимосвязей с окружающим миром расширяют границы учета материальных ресурсов, повышают его роль в системе управления и, как следствие, изменяются и расширяются задачи учета материальных ресурсов.

Задачи учета материальных ресурсов представлены на рисунке 4.2.

Для успешного выполнения поставленных задач по учету материальных ресурсов важно помнить, что резервы их экономии имеются на всех стадиях движения: с момента поступления материалов на предприятие до выпуска готовой продукции, и что на каждой стадии должен определяться ответственный за их сохранность и рациональное использование.

На стадии заготовления осуществляется контроль за поступлением материалов строго в соответствии с заключенными договорами; размером транспортно – заготовительных расходов, а также за материалами в пути и неотфактурованными поставками, которые отражаются в регистрах по учету расчетов с поставщиками.



Рисунок 4.1 – Производственно-коммерческие циклы промышленного и транспортного предприятий

На стадии хранения экономия может быть получена за счет правильного размещения производственных запасов, а также предупреждения недостач на складе. Непосредственное влияние на постановку учета материалов оказывает уровень развития складского хозяйства, структура и порядок хранения, поступления и выдачи материальных ресурсов.

Для обеспечения полной сохранности материальных ресурсов и правильного их учета в соответствии с законодательством утверждаются лица, ответственные за приемку, отпуск и списание материалов (заведующие складами, экспедиторы), правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им материальных ценностей. С этими лицами в установленном порядке заключаются письменные договоры о материальной ответственности. При приеме, перемещении или увольнении

материально ответственных лиц обязательно производится инвентаризация материалов.

Не менее важным и значимым этапом движения материальных ценностей на предприятии является их отпуск в производство и последующее использование. Здесь устанавливается контроль за соблюдением лимита расходования сырья и материалов, одним из источников экономии является сокращение потерь и отходов при их обработке.

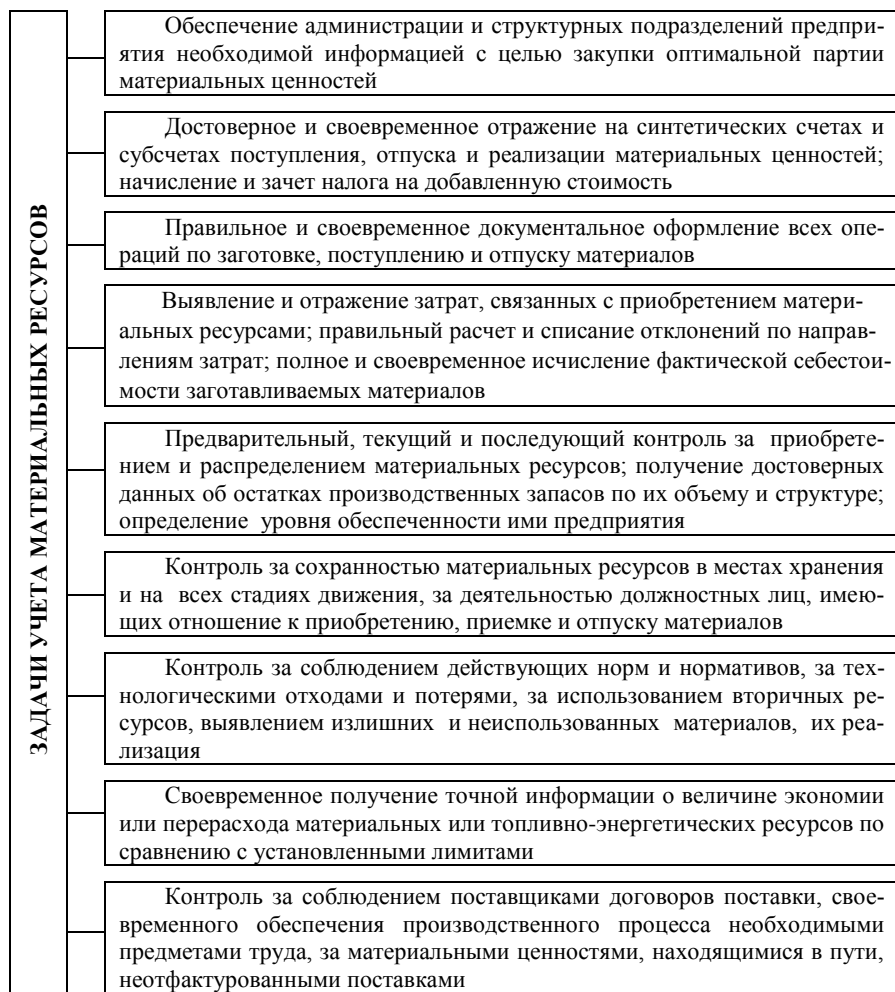


Рисунок 4.2 – Основные задачи учета материальных ресурсов

Таким образом, правильно организованный учет и контроль за использованием материальных ресурсов позволяет выявить внутренние резервы предприятия, способствует внедрению в производство всего нового и прогрессивного и, следовательно, является важной предпосылкой повышения эффективности производства.

Для целей учета и анализа материальных ресурсов и их производственных запасов они могут быть определенным образом сгруппированы, при этом выделяют следующие классификационные признаки, которые указаны на рисунке 4.3.

Группировка материальных ресурсов и их производственных запасов по технологическим свойствам является основой систематизации их перечня и лежит в основе организации синтетического и аналитического учета. Группировка материальных ресурсов на железнодорожном транспорте отличается от общепринятой в силу специфики данного вида деятельности. Поскольку продукция транспорта не имеет вещественной формы, а представляет собой перемещение грузов и пассажиров, на железной дороге отсутствует сырье и не применяется деление материалов на основные и вспомогательные.

В зависимости от выполняемых функций материальные ресурсы и их производственные запасы группируются следующим образом: текущие, подготовительные, страховые, сезонные, переходящие.

Текущие запасы обеспечивают непрерывность перевозочного процесса между двумя поставками. Они составляют основную часть производственных запасов. Их величина постоянно меняется.

Подготовительные (буферные) запасы выделяются из производственных запасов при необходимости дополнительной их подготовки перед использованием для организации перевозочного процесса (например, сушка леса).

Страховые (гарантийные) запасы предназначены для организации непрерывной работы структурных подразделений железной дороги в случае непредвиденных обстоятельств: отклонения в периодичности и в величине партий поставок от запланированных, изменения интенсивности использования, задержки поставок в пути. В отличие от текущих запасов размер гарантийных запасов – величина постоянная. При нормальных условиях работы эти запасы неприкосновенны.

Сезонные запасы должны обеспечить нормальную работу железной дороги при сезонном характере перевозок.

Переходящие запасы – это остатки материальных ресурсов на конец отчетного периода. Они предназначаются для обеспечения непрерывности работы железной дороги в отчетном и следующем за отчетным периоде до очередной поставки.

В зависимости от частоты участия в процессе производства материальные ресурсы и их производственные запасы группируются следующим образом: единовременно используемые в производстве, многократно используемые в процессе производства (предметы в обороте).



Рисунок 4.3 – Классификация материальных ресурсов

К предметам в обороте относятся материальные ресурсы, имеющие не продолжительный срок службы и незначительную стоимость. Перечень таких ресурсов регламентирован указаниями и постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь.

В целях рациональной организации учета и контроля за использованием материальных ресурсов в перевозочном процессе и в связи с их широким ассортиментом структурные подразделения помимо приведенной выше укрупненной экономической классификации материальных ресурсов используют более детальную их группировку по техническим признакам и свойствам. Внутри групп и подгрупп материальные ресурсы показывают в разрезе отдельных видов, марок, сортов. С этой целью в организациях разрабатываются номенклатуры (перечни) потребляемых материалов по их однородным признакам. При этом каждому наименованию, типоразмеру и сорту материалов присваивается условное цифровое обозначение – номенклатурный номер (код), который затем проставляется во всех документах по наличию и движению материальных ресурсов.

Для сокращения номенклатуры материалов и упрощения учета в необходимых случаях однородные, близкие по своим свойствам материалы группируются под единым номенклатурным номером. Номенклатурные номера имеют следующую структуру: первые два знака образуют номер балансового счета, третий – номер группы, четвертый – номер подгруппы, два последних – порядковый номер материала в подгруппе.

Номенклатура материалов, в которой указаны цены за единицу учитываемых материальных ресурсов, называется номенклатурой-ценником. Он представляет собой систематизированный перечень материалов, применяемых в организации, и используется в качестве справочника почти всеми отделами организации (отдел материально-технического снабжения, бухгалтерия, плановый, финансовый, и т. д.).

4.2 Способы оценки материальных ресурсов и производственных запасов

Важнейшей предпосылкой организации учета материальных ресурсов и их производственных запасов является их оценка.

Оценка представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества организации и его источников. Реальность и правильность оценки имущества организаций железной дороги имеют важное значение для построения всей системы бухгалтерского учета. В составе имущественной оценки лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении.

В соответствии с Законом Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" все материальные ресурсы и их производственные запасы в учете и отчетности должны отражаться по их фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость материальных ресурсов и их производственных запасов складывается из стоимости по ценам их приобретения (включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком этих ценностей), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим, внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин, расходов на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемых силами сторонних организаций.

Движение материальных ресурсов в организациях осуществляется ежедневно, поэтому первичные документы по их поступлению и отпуску оформляются по мере совершения операций и отражаются в учете своевременно. Однако только в конце месяца бухгалтер имеет возможность получить слагаемые данные по формированию фактической себестоимости: сопроводительные документы поставщиков материалов, транспортные расходы, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы. Поэтому возникает потребность в использовании в текущем учете твердых, заранее установленных цен, называемых учетными.

В соответствии с Инструкцией "О порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности" от 31.12.2003 г. № 191/263 в качестве учетных могут использоваться средние покупные цены, цены плановой (нормативной) себестоимости, свободные рыночные (договорные), фиксированные, регулируемые оптовые и др.

При применении в текущем учете материалов учетных цен отдельно учитываются отклонения фактической себестоимости от их стоимости по указанным ценам. Они учитываются не по каждому номенклатурному номеру ценностей, а по группам с приблизительно одинаковым уровнем отклонений. По окончании месяца определяются суммы и процент отклонения, с помощью которых учетная стоимость материалов доводится до их фактической величины.

К отклонениям в стоимости материалов относятся следующие расходы:

- таможенные пошлины, акцизы, государственные пошлины, сборы и т. д.;
- стоимость железнодорожных, автомобильных, водных и других видов перевозок до станции назначения со всеми дополнительными сборами; стоимость погрузочно-разгрузочных работ, производимых работниками сторонних организаций при выгрузке, перегрузке и погрузке грузов, провозная плата, возмещаемая поставщику материалов сверх цены, согласно условиям договора поставки;
- стоимость услуг автотранспортных организаций-потребителей по доставке материальных ресурсов от склада грузоотправителя или пункта отправления груза до склада организации; расходы на разгрузку и погрузку материальных ресурсов работниками предприятия;
- расходы на командировки, непосредственно связанные с заготовле-

нием материалов, в том числе доставкой их на склады организации (командировочные расходы водителей, экспедиторов и других работников); расходы по оформлению заграничных паспортов; комиссионные сборы при обмене чеков на иностранную валюту; расходы на аренду, отопление, освещение и другие расходы по содержанию специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных предприятием в местах заготовления материалов;

- стоимость тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов;
- затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретенных материалов, не связанные с производством;
- суммы потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли;
- корректировка затрат в соответствии с действующим законодательством в связи с изменением учетных цен; прочие корректировки, проводимые по другим причинам; проценты по кредитам и займам на приобретение материальных ресурсов.

При централизованной форме снабжения целесообразно выделять транспортно-заготовительные расходы, учет которых ведется отдельно, на обособленном счете. Ведение учета с использованием счета 17 "Транспортно-заготовительные расходы" осуществляется только в организациях железной дороги, занятых снабжением: УП "Белжелдорснаб", НОДХ. Транспортно-заготовительные расходы являются определяющими в формировании величины отклонений.

На величину отклонений оказывают влияние и возможные изменения учетной цены (в случае поступления материальных ценностей не по фиксированной учетной цене), в результате чего образуются положительные или отрицательные отклонения.

Если отклонения бывают со знаком плюс (перерасход) или минус (экономия), то транспортно-заготовительные расходы – только со знаком плюс. Присоединение отклонений (плюс или минус) или транспортно-заготовительных расходов (плюс) к стоимости материалов по учетным ценам в итоге дает их фактическую себестоимость.

В настоящее время хозяйствующие субъекты отражают в бухгалтерском учете движение материальных ценностей по фактической себестоимости их приобретения (заготовления).

Исходя из обобщения зарубежной и отечественной практики при отпуске материальных ресурсов могут использоваться методы оценки, которые нашли широкое применение в зарубежной практике:

- 1 – метод ФИФО;
- 2 – метод ЛИФО;
- 3 – средневзвешенная цена.

Метод ФИФО (first-in-first-out) – это оценка материальных ресурсов и их производственных запасов по их первоначальной стоимости. Применяется такое правило: "первая партия на приход – первая в расход". Это означает, что расход материальных ресурсов оценивается сначала по цене первой закупленной партии, затем – второй, третьей и так в порядке очередности до исчерпания общего количества расходуемого материала. Следствием применения этого метода является то, что запасы 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 запасов по методу ФИФО в условиях роста цен чистая прибыль организации, полученная за отчетный период, оказывается завышенной.

Метод ЛИФО (last-in-first-out) – это оценка материальных ресурсов и их производственных запасов по восстановительной стоимости, при этом используется следующее правило: "последняя партия на приход – первая в расход". Материальные ресурсы, выданные со склада, оцениваются по стоимости последнего приобретения, затем предыдущего и т. д. в порядке очередности. Оценка по методу ЛИФО ведет к увеличению затрат на материалы в себестоимости транспортной продукции и снижению расчетной величины прибыли.

Средневзвешенная цена представляет собой среднюю цену единицы материальных ресурсов и их производственных запасов за определенный промежуток времени.

Средневзвешенная цена при выдаче материальных ценностей рассчитывается путем деления общей суммы стоимости запаса на его количество после каждой партии закупки:

$$Ц_{св} = \frac{ССОЗ + ССППЗ}{КОЗ + КППЗ},$$

где $Ц_{св}$ – средневзвешенная цена;

ССОЗ – сумма стоимости остатка запаса;

ССППЗ – сумма стоимости поступления партии заказа;

КОЗ – количество остатка запаса;

КППЗ – количества поступления в партии запаса.

Система средневзвешенных цен предусматривает проведение многочисленных расчетов установления средних цен для данного учетного периода по каждому наименованию материалов. Так как нередко в течение месяца поступает несколько партий материалов одного наименования, то каждая партия выданного материала оценивается по последней средневзвешенной цене. Поэтому расчет средневзвешенных цен материалов сопряжен с обработкой большого объема информации.

4.3 Организация первичного учета материальных ресурсов

Ведение бухгалтерского учета базируется на применении различных законодательных, нормативных и инструктивных документов, устанавливаемых как на республиканском уровне, так и на уровне министерств, ведомств с учетом специфики деятельности отраслей народного хозяйства. В настоящее время действующими документами по учету материальных ресурсов являются:

– Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321 « О бухгалтерском учете и отчетности» (с изменениями и дополнениями);

– Инструкция от 31.12.2003 г. № 191/263 « О порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности»;

– Инструкция от 23.07.2004 г. № 26 «О порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования»;

– Инструкция от 15.03.2004 г. № 34 « О порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней»;

– Инструкция по учету колесных пар подвижного состава в организациях Белорусской железной дороги, утвержденная приказом от 30.05.2003 г. № 129;

– Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.03.04 № 41 «Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств»;

– Положение о порядке учета поступления, хранения и расходования горюче-смазочных материалов от 15.05.2002 г. № 74;

– Положение о порядке использования бланков строгой отчетности от 21.02.2002 г. № 21;

– Разъяснение Министерства финансов Республики Беларусь от 15.07.2004 г. № 15-9/338 «О порядке применения товарно-транспортных и товарных накладных» и др.

Выбор формы первичных документов, используемых в организациях Белорусской железной дороги, зависит от способа и организации поступления материальных ресурсов. Материальные ресурсы могут поступать: в порядке оптовой и биржевой торговли; путем поставок непосредственно предприятиями-производителями; в порядке безвозмездной передачи; путем внесения учредителями в уставный фонд предприятия; выявленные при инвентаризации излишки и т. д.

На железной дороге организация заготовления материальных ресурсов осуществляется централизованно и децентрализованно.

Централизованная организация снабжения материальными ресурсами является на железной дороге определяющей, для чего создана специальная организационная структура УП «Белжелдорснаб» (НХ), которая представляет

собой единый центр заготовки и приобретения материальных ресурсов для обеспечения бесперебойной работы железнодорожного транспорта. Через УП «Белжелдорснаб» (НХ) осуществляется заготовка материалов, произведенных за пределами Республики Беларусь. Отделы материально-технического снабжения (ОМТС) отделений железной дороги (НОД-1, НОД-2 и т. д.), которым УП "Белжелдорснаб" делегирует свои права по заготовлению материальных ресурсов, произведенных на территории Республики Беларусь. В случае децентрализованного заготовления материальных ресурсов данный процесс осуществляется непосредственно структурными подразделениями отделений железной дороги (рисунок 4.4).



Рисунок 4.4 – Способы поступления материальных ресурсов

На железной дороге регламентированы материальные ресурсы, которые должны быть заготовлены централизованно (рисунок 4.5).

Для обеспечения материальными ресурсами и их производственными запасами структурных подразделений железной дороги РУП «Белжелдорснаб» или отделы материально-технического снабжения отделений железной дороги определяют потребности в материалах, оборудовании и запасных частях в соответствии с поданными заявками (форма М-21п). Процесс организации централизованного снабжения структурных подразделений Белорусской железной дороги материальными ресурсами приведен на рисунках 4.6 и 4.7.

При централизованном обеспечении организаций железной дороги материальными ресурсами УП «Белжелдорснаб», а в случаях, когда он делегирует свои права по заготовлению ресурсов ОМТС, то ОМТС отделения дороги (НОДХ) на основании полученных заявок (форма М-21п) заключают договоры с поставщиками на поставку материальных ресурсов.



Рисунок 4.5 – Перечень материальных ресурсов, заготавливаемых централизованно и децентрализованно

Аналогичные договоры заключаются структурными подразделениями при децентрализованных поставках материалов от поставщиков.

Договоры обеспечивают взаимную ответственность поставщиков и покупателей за выполнение обязательств.

В договорах указываются: наименование материальных ценностей, их количество, цены, сроки поставки, порядок расчетов, способы доставки на предприятие, санкции за несоблюдение условий договора, порядок приемки материалов и др.

Если условия договора не выполняются, то составляется протокол разногласий в двух экземплярах, по одному для каждой из сторон. Данный протокол является неотъемлемой частью договора, в нем указываются штрафные санкции за нарушение невыполненных обязательств.

Оперативный учет и контроль за выполнением договоров поставок материалов по ассортименту, количеству, качеству, сроком ведется специальными службами или лицами, на то уполномоченными, которые извещают структурные подразделения о выполнении заявок.

Документы, отражающие процесс заготовления и оприходования материальных ресурсов, приведены на рисунке 4.8.

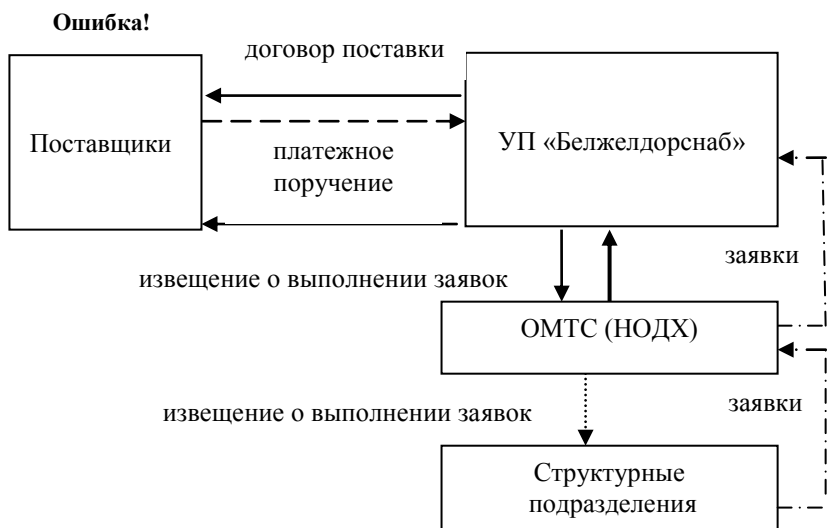


Рисунок 4.6 – Организация централизованного снабжения материальными ресурсами через УП "Белжелдорснаб"

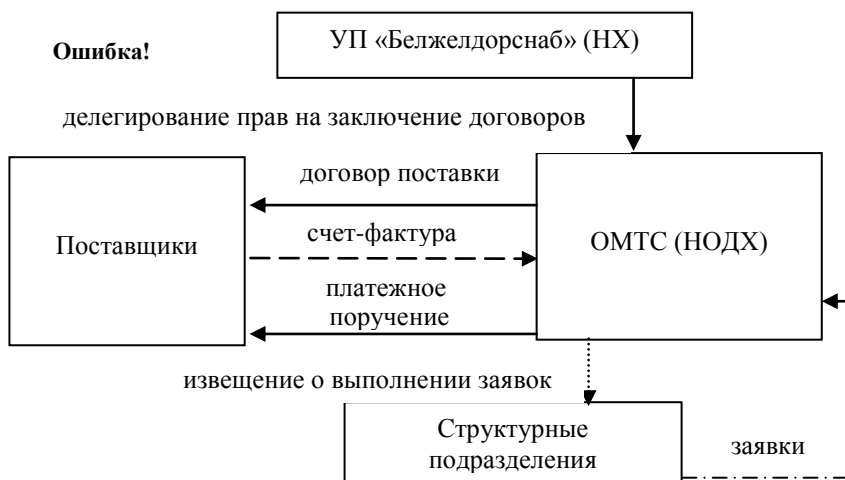


Рисунок 4.7 – Организация централизованного снабжения материальными ресурсами через ОМТС (НОДХ)



Рисунок 4.8 – Документы, отражающие поступление материальных ресурсов

Отгрузив материальные ценности, поставщик одновременно высылает в адрес УП «Белжелдорснаб» **платежные требования-поручения вместе с отгрузочными и другими сопроводительными документами** (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и др.). Полученные от поставщиков документы проверяются на соответствие отгрузки договорным условиям поставки и ассортименту, количеству, цене, срокам поставки и т. п. Если количество или качество прибывших материалов не совпадает с данными сопроводительных документов, то принимает их комиссия по **акту о приемке материалов (форма М-7)**. Составление акта предусмотрено также при приемке материалов, поступивших без документов (неотфактурованные поставки). Акт составляется в двух экземплярах с обязательным участием представителя от УП «Белжелдорснаб» и представителя поставщика или незаинтересованной организации по согласованию с поставщиком, а затем утверждается руководителем организации или лицом, на то уполномоченным.

Один экземпляр акта передается в бухгалтерию УП «Белжелдорснаб» для учета движения материальных ресурсов, а другой – представителю поставщика или представителю незаинтересованной организации по согласованию с поставщиком для предъявления претензии поставщику (виновнику).

Выполнение договоров поставки отмечается в специальных карточках или на копиях договоров, а фактическое поступление материальных ценностей – в **журнале учета поступающих грузов (форма М-1)**, который

ведется соответствующим отделом. В нем указывают: регистрационный номер, дату записи, наименование поставщика, дату и номер транспортного документа, номер, дату и сумму счета, род груза, номер и дату приходного ордера или акта о приемке груза.

При предварительной оплате за приобретаемые материалы УП «Белжелдорснаб» сначала производит перечисление денежных средств платежными поручениями либо платежными требованиями-поручениями, и только потом поставщики производят отгрузку материальных ценностей.

Получение материальных ресурсов структурными подразделениями осуществляется на основании *доверенности (форма М-2)*, которую оформляет бухгалтерия в соответствии с законодательством. В доверенности указываются: дата выдачи и срок ее действия, перечень материалов, подлежащих получению. Поступившие материальные ресурсы приходятся на склад путем составления *приходного ордера (форма М-4* в одном экземпляре).

Акт о приемке материалов (форма М-7) является первичным документом при оприходовании материальных ресурсов, и тогда приходный ордер не оформляется.

Если при приемке грузов обнаружены признаки нарушения или отсутствия пломб грузоотправителя, недостачи, порчи или повреждения ценностей (тары, упаковки), то представители УП «Белжелдорснаб» вправе потребовать проверки груза. Результаты проверки оформляются *коммерческим актом*, который может служить основанием для материальной ответственности соответствующих организаций или грузоотправителей. Претензии о возмещении недостачи (порчи) или утраты грузов, подтвержденные коммерческим актом, предъявляются виновнику.

При централизованной доставке материалов автомобильным транспортом поставщик *выписывает товарно-транспортную накладную формы ТТН-1 в четырех экземплярах*, один из которых служит основанием для оприходования материальных ценностей у грузополучателя.

Со складов структурных организаций для внутреннего потребления материалы отпускаются в пределах установленных норм по документам. Во всех документах, на основании которых оформляют отпуск материалов, обязательно указывают номер статьи номенклатуры расходов или номер заказа, на который следует списать стоимость этих материалов. Под *отпуском в производство* понимается отпуск материалов для обеспечения бесперебойной работы железнодорожного транспорта.

Документы, отражающие отпуск материальных ресурсов, приведены на рисунке 4.9.

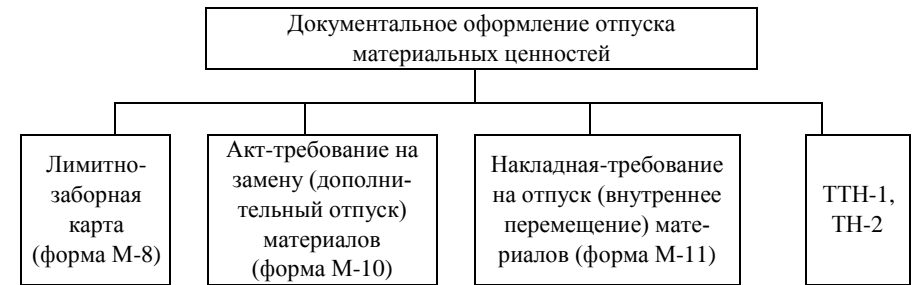


Рисунок 4.9 – Документы, отражающие отпуска материальных ресурсов

Лимитно-заборные карты (форма М-8) применяются для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых для обеспечения бесперебойной работы железнодорожного транспорта. Они выписываются в двух экземплярах на одно или несколько наименований материалов и, как правило, на один шифр заказа сроком на один месяц: один экземпляр для получателя, второй – для склада, отпускающего материалы. При небольших объемах отпуска материалов лимитно-заборные карты выписываются на квартал. На каждый склад выписывается отдельная карта.

В лимитно-заборной карте указывается необходимое количество материалов (лимит) на установленный объем работ на месяц.

Отпуск материала должен осуществляться складом только по предъявлению получателем своего экземпляра лимитно-заборной карты и строго в пределах установленных лимитов.

К сверхлимитному отпуску материалов относится дополнительный отпуск, связанный с исправлением или возмещением брака и покрытием перерасхода материалов.

По окончании месяца либо по использованию лимита лимитно-заборные карты вместе с другими приходно-расходными документами сдаются в бухгалтерию для учета движения материалов и подведения итогов.

Акты-требования на замену (дополнительный отпуск) материалов (форма М-10) предназначены для учета отпуска материальных ресурсов сверх установленного лимита или при замене одного материала другим.

Отпуск материалов на производство разового потребления внутри организации, а также хозяйствам своей организации оформляется *накладной-требованием на отпуск (внутреннее перемещение) материалов (форма М-11)*.

Накладные составляются материально ответственными лицами участка-получателя материальных ресурсов в двух экземплярах: один экземпляр с распиской получателя остается на складе, другой – с распиской лица, отпустившего материальные ресурсы, передается получателю материальных ресурсов.

Отпуск материальных ресурсов оформляется также *товарно-транспортной накладной (форма ТТН-1), товарной накладной (форма ТН-2)*. Они составляются в четырех экземплярах (первый экземпляр – владельцу транспортного средства, второй – заказчику (плательщику), третий – грузоотправителю, четвертый – грузополучателю).

Перечень первичных документов по учету материальных ресурсов в отделениях и структурных подразделениях железной дороги представлен в таблице 4.1.

Т а б л и ц а 4.1 – Перечень первичных документов по учету материальных ресурсов в отделениях и структурных подразделениях железной дороги

Документ	Код формы	Количество экземпляров	Кто составляет	Основание для составления
Доверенность на получение товарно-материальных ценностей	М-2	1	Бухгалтер	Заявка руководителя структурных подразделений
Товарная (товарно-транспортная) накладная	ТН-2 ТТН-1	4	Бухгалтер или уполномоченное лицо	Договор или счет-фактура
Журнал учета поступающих грузов	М-1	1	Отдел снабжения	Расчетные документы, связанные с поступлением материалов
Коммерческий акт		3-4	Уполномоченное лицо	Недостача или недопоставка материальных ресурсов
Приходный ордер	М-4	1	Материально-ответственное лицо	Данные ТТН-1, ТН-2
Акт о приемке материалов	М-7	2	Комиссия по приемке материалов	Количество и качество прибывших на склад материальных ресурсов, которые не соответствуют данным в сопроводительных документах
Карточка складского учета	М-12	1	Бухгалтер	Необходимость аналитического учета
Лимитно-заборные карты	М-8	2	Материально-ответственное лицо	Заявки руководителей структурных подразделений
Акт- требование на замену (дополнительный отпуск) материалов	М-10	1	Уполномоченное лицо	Заявки руководителей структурных подразделений

Окончание таблицы 4.1

Документ	Код формы	Количество экземпляров	Кто составляет	Основание для составления
Накладная-требование на отпуск	М-11	2	Материально-ответственное лицо	Заявки руководителей структурных подразделений

4.4 Учет материальных ресурсов в местах хранения и в бухгалтерии организации

Важнейшим условием правильной организации учета материальных ресурсов и их сохранности является хорошо налаженный первичный учет, который определяется состоянием складского хозяйства и профессионализмом материально ответственных лиц.

Учет движения материальных ресурсов в местах хранения ведут непосредственно материально ответственные лица (заведующие складами, кладовщики) по каждому номенклатурному номеру отдельно и только в натуральных измерителях. Это обеспечивает надежный контроль за сохранностью материальных ресурсов и позволяет иметь достоверные и точные сведения о том, насколько фактический запас материалов определенного номенклатурного номера соответствует потребностям предприятия.

В настоящее время наиболее широко применяется оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод учета материалов. При этом методе учета бухгалтерия предприятия открывает и выдает под расписку в журнале регистрации заведующему складом (кладовщику) *карточки складского учета* типовой *формы М-12* на каждый номенклатурный номер материальных ресурсов.

Предварительно работник бухгалтерии в соответствии с номенклатурой-ценником заполняет титульную часть карточки, указывая в ней наименование материала, его номенклатурный номер, размер, сорт, единицу измерения, учетную цену и норму запаса.

Записи в карточки производятся на основании оформленных в установленном порядке первичных документов по приходу и расходу материальных ценностей в день совершения операций. В карточках указывают содержание операции со ссылкой на номер документа, порядковый номер записи. Последний проставляют также и на документах, что облегчает бухгалтерии сверку записей в карточках с данными первичных документов. После каждой записи в карточках выводят остатки, что дает возможность материально ответственному лицу ежедневно контролировать состояние запасов по каждому виду материалов.

Записи операций по отпуску и возврату материалов по лимитно-заборным картам можно производить в карточках складского учета по мере закрытия карт, но не позднее первого числа следующего за отчетным месяца. При этом

в течение месяца лимитно-заборные карты хранятся вместе с соответствующими карточками складского учета.

Наличие в карточках складского учета нормы запаса дает возможность заведующему складом систематически контролировать состояние фактических запасов, их соответствие установленным нормам и принимать необходимые меры к пополнению или сокращению запасов. Такой контроль позволяет предупреждать образование излишних материальных ресурсов и способствует более эффективному использованию оборотных средств.

В случаях отклонений фактического остатка ценностей от установленных норм запаса, а также наличия материалов, находящихся без движения, заведующий складом (кладовщик) обязан своевременно сообщать отделу материально-технического снабжения путем выписки специальной сигнальной справки об отклонениях фактического остатка материалов от установленных норм запаса формы М-18. Справка составляется в одном экземпляре заведующим складом (кладовщиком). Она заполняется на основании данных складского учета материалов (карточка типовой формы М-12, книга складского учета). Критерий для включения данных в справку устанавливает отдел материально-технического обеспечения предприятия. Карточки хранятся на складе в специальных ящиках, они располагаются по группам и подгруппам материальных ценностей, а внутри них – по номенклатурным номерам.

На складах с небольшой номенклатурой материалов вместо карточек складского учета допускается использовать *книги сортового учета*, содержащие необходимые реквизиты карточек.

При наличии персональных компьютеров ведение складского учета наиболее эффективно организуется с их помощью. В этом случае отпадает необходимость ведения складских карточек, так как их успешно может заменить дискета.

Движение материальных ресурсов в местах хранения должно найти отражение в соответствующих учетных регистрах, которые ведутся в бухгалтерии организации. С этой целью все первичные документы по движению материальных ресурсов передаются в бухгалтерию для дальнейшей обработки и отражения в учете.

Прием документов от материально ответственного лица производится непосредственно на складе, что не только ускоряет этот процесс, но и дает возможность работнику бухгалтерии каждый раз хотя бы по нескольким номенклатурным номерам проверять фактическое наличие материалов и сопоставлять его с учетными данными карточек.

Сдача документов в бухгалтерию оформляется реестрами, которые составляют отдельно на приходные и расходные документы.

В реестре указывают номер группы (раздела) материала или номенклатурный номер, количество и номера первичных документов. Реестры составляют в двух экземплярах по каждому субсчету учета материальных ресурсов.

Первый экземпляр вместе с первичными документами сдают в бухгалтерию, второй с распиской работника бухгалтерии о приеме документа остается у материально ответственного лица.

Работники бухгалтерии обязаны систематически, но не реже одного раза в неделю (декаду) непосредственно на складах в присутствии заведующего складом или кладовщика проверять правильность и своевременность разноски сведений из первичных документов в карточки (книги) складского учета и подтверждать это своей подписью. Выявленные расхождения и ошибки здесь же устраняются.

Одновременно с этим работник бухгалтерии производит приемку первичных документов, а завскладом (кладовщик) – их сдачу.

Приемка-сдача первичных документов оформляется, как правило, специальным *реестром формы М-13*. С согласия материально ответственных лиц подтверждением приемки-сдачи документов может служить и роспись работника бухгалтерии в карточке (книге) складского учета о проверке записей по каждой операции. В этом случае реестр по форме М-13 не составляется.

При необходимости работник бухгалтерии может произвести проверку фактического наличия тех или иных ценностей на складе.

Связь количественно-сортового учета материалов на складе с их учетом в бухгалтерии в суммовом выражении при оперативно-бухгалтерском методе учета обеспечивается с помощью *ведомости учета остатков материалов на складе формы М-14*. Она открывается в бухгалтерии по каждому складу в разрезе групп, подгрупп и номенклатурных номеров. В течение месяца ведомость учета остатков материалов на складе находится в бухгалтерии и используется для справочных целей.

В конце месяца она передается на склад для переноса сведений об остатках материалов (в натуральном выражении) на конец месяца из карточек складского учета по каждому номенклатурному номеру. После этого ведомости передают в бухгалтерию, где производится таксировка и подсчет сумм остатков материалов на первое число. При наличии множества отдельных кладовых и в тех случаях, когда номенклатура материалов небольшая, вместо ведомости остатков материалов могут использоваться отчеты о движении ценностей по складу за месяц, представляемые материально ответственными лицами в бухгалтерию вместе с приложенными к ним первичными документами.

Таким образом, количественно-сортовой учет материалов на складе при сальдовом методе увязывается с их учетом в бухгалтерии предприятия при помощи ведомости учета остатков материалов на складе либо отчетов материально ответственных лиц о движении ценностей по складу.

Первичные документы по приходу и расходу материальных ресурсов поступают в бухгалтерию, где они прежде всего подвергаются контролю по существу операции и правильности их оформления.

Запись в приходных ордерах сверяется с относящимися к ним платежными документами, счетами-фактурами, товарно-транспортными накладными и др. Неверно оформленные документы возвращаются на доработку.

При обработке документов вручную после проверки работниками бухгалтерии они подвергаются таксировке. Затем все приходно-расходные документы группируются по складам, синтетическим счетам, субсчетам и в разрезе установленных отдельных групп и подгрупп материалов по учетным ценам. Итоги подсчетов этих документов записываются в **накопительные ведомости синтетического учета материалов формы М-43**. Указанные ведомости ведутся по складам и отдельно по приходу и расходу в соответствии с классификацией материальных ресурсов. Могут устанавливаться и другие формы накопительных ведомостей при разработке отраслевых инструкций по учету материалов.

В бухгалтерии предприятия осуществляется учет движения материальных ресурсов в суммовом выражении при использовании полной журнально-ордерной формы в ведомости № 10 «Движение материальных ценностей (в денежном выражении)».

Отклонение фактической себестоимости от учетной определяется во втором разделе ведомости № 10 путем сопоставления фактической себестоимости поступивших и оставшихся на начало месяца материалов с их стоимостью по учетным ценам. В этом случае определение процента отклонений можно выразить следующей моделью:

$$X = \frac{[(O_{\phi} + П_{\phi}) - (O_y + П_y)] \times 100\%}{O_y + П_y},$$

где O_{ϕ} – остаток материалов на начало месяца по фактической себестоимости;
 $П_{\phi}$ – поступление материалов за месяц без внутренних оборотов о фактической себестоимости;
 O_y – остаток материалов на начало месяца по учетным ценам;
 $П_y$ – поступление материалов за месяц без внутренних оборотов по учетным ценам.

По исчисленному проценту списываются отклонения по направлениям расхода материалов по учетным ценам и на остаток их на складе. В частности, на основе указанного процента отклонений определяется сумма фактической себестоимости израсходованных материальных ценностей, которая показывается в третьем разделе ведомости № 10.

Для более точного определения фактической себестоимости отдельных видов материалов, израсходованных на производство, учет отклонений следует вести в разрезе однородных групп ценностей.

Дополнением к ведомости № 10 является ведомость № 11 "Движение материальных ценностей (по учетным ценам)". Она ведется по цеховым самостоятельным складам или по цехам на производстве, не имеющем складов.

Ведомость № 11 заполняется в бухгалтерии предприятия на основе производственных отчетов цехов, накладных-требований и лимитно-заборных карт на возврат материалов, накопительных и группировочных ведомостей по движению малоценных и быстроизнашивающихся предметов и других документов, позволяющих определить объем полученных и возвращенных ценностей разного вида каждым цехом, а также оставшихся в цехах и израсходованных. Показатели ведомости № 11 отражаются в разделе III ведомости № 10 (отпуск и расход цеховых складов, являющихся самостоятельными учетными единицами).

Остаток материалов на конец месяца по учетным ценам и фактической себестоимости в ведомости № 10 определяется путем ее балансировки (т. е. к остатку на начало месяца прибавляется поступление и из полученной суммы вычитается расход).

Таким образом, распределение и списание отклонений в стоимости материалов позволяет определить фактическую себестоимость:

- израсходованных материалов, что необходимо для исчисления себестоимости продукции, работ, услуг;
- проданных материалов, без чего нельзя определить финансовый результат от реализации;
- остатка материалов, информация о котором отражается в бухгалтерском балансе.

4.5 Особенности организации учета предметов в обороте (инструментов, приспособлений, спецодежды, производственного и хозяйственного инвентаря)

Правильная организация учета инструментов, приспособлений, спецодежды, производственного и хозяйственного инвентаря, постельных принадлежностей и других предметов в обороте играет немаловажную роль при формировании себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях железной дороги. Нормативными документами структурным подразделениям предоставлено право выбора одного из нескольких вариантов учета предметов, относящих к предметам в обороте, поэтому основные аспекты их учета должны быть отражены в учетной политике организаций.

В настоящее время учет данной группы предметов в обороте регулируют следующие документы:

- указания Минфина РБ от 12.12.1997 г. № 60 "Об установлении лимита отнесения имущества к малоценным и быстроизнашивающимся предметам" (с изменениями и дополнениями);
- Инструкция о порядке начисления амортизации на основные средства и нематериальные активы, утвержденная постановлением МФ РБ от 2004 года;
- Положение о приемке товаров по количеству и качеству, утвержденное постановлением Кабинета Министров РБ от 26.04.1996 г. № 285;
- Положение по бухгалтерскому учету малоценных и быстроизнашивающихся

предметов (приложение к письму Минфина СССР от 18.10.1979 г. № 166).

В соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации на основные средства и нематериальные активы, а также указаниями Минфина РБ № 60 к предметам в обороте относятся:

– предметы стоимостью до 30 базовых величин за единицу (комплект) (для ковров и ковровых изделий – 10 базовых величин) независимо от срока их службы, кроме сельхозмашин и орудий, строительного механизированного инструмента, взрослого рабочего и продуктивного скота (включая мелкий), которые относятся к основным средствам независимо от стоимости. При этом для сравнения с лимитом стоимость предметов принимается без налога на добавленную стоимость;

– предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;

– специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного или массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа) и сменное оборудование (многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие предметы исходя из специфических условий работы и изготовления продукции) независимо от их стоимости (по перечню, утвержденному руководителем организации);

– спецодежда, включая форменную, спецобувь, а также постельные принадлежности, включая белье, предметы проката независимо от их стоимости и срока службы (постельные принадлежности гостиниц относятся к основным средствам независимо от их стоимости);

– другие предметы в обороте в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Аналитический учет предметов ведется по однородным группам в соответствии с установленной группировкой. Как правило, состав таких групп формируется в следующем порядке:

– **инструменты и приспособления общего назначения:** режущий, абразивный, слесарно-монтажный и тому подобный инструмент;

– **измерительные приборы и приспособления,** которые имеют универсальное применение при изготовлении различных видов продукции;

– **специнструменты и спецприспособления:** инструменты, штампы, пресс-формы и другие предметы, используемые для выполнения только одного индивидуального заказа или производства определенных изделий;

– **сменное оборудование:** многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие устройства, соответствующие специфическим условиям изготовления продукции;

– **технологическая тара:** контейнеры для транспортировки деталей, поддоны и т. п.;

– **производственный инвентарь:** предметы производственного назначения, которые создают условия для осуществления и облегчения технологиче-

ских операций (рабочие столы, верстаки, оборудование, способствующее охране труда, стеллажи, лари, тумбочки и т. п.);

– **хозяйственный инвентарь:** столы, стулья, портьеры, вешалки, телефонные аппараты, противопожарный инвентарь и т. п.;

– **спецодежда, спецобувь и предохранительные приспособления;**

– **постельные принадлежности,** кроме принадлежащих гостинице;

– **прочие предметы:** столовая посуда и принадлежности, инвентарь для социально-культурных мероприятий, спортивный и туристический инвентарь и др.

Организации самостоятельно устанавливают более детализированную группировку предметов в обороте. Учет предметов в обороте ведется с подразделением на предметы, находящиеся на складе, и предметы, находящиеся в эксплуатации. Под предметами в обороте в эксплуатации понимаются предметы, находящиеся в кладовых структурных подразделениях, на рабочих местах у рабочих и служащих, а также в процессе восстановления и ремонта.

Предметы в обороте (приобретенные и собственного производства) поступают на склад предприятия. Передача их непосредственно в производство, как правило, не допускается. Они принимаются по количеству и качеству по товарно-сопроводительным документам.

Материально ответственным лицом выписывается приходный ордер и открывается карточка складского учета материалов. Учет на складе может вестись с применением средств автоматизации. Каждому наименованию или группе предметов в обороте присваивается номенклатурный номер, в разрезе которых они и подлежат учету.

Инструменты и приспособления со склада в инструментально-раздаточные кладовые (ИРК) цехов выдаются по установленным лимитам отпуска (нормам запаса) с оформлением лимитно-заборных карт или требований. Они учитываются в ИРК также на карточках складского учета материалов в разрезе номенклатурных номеров.

В соответствии с технологическим процессом кладовщик ИРК отпускает инструмент и приспособление на рабочие места на основании требования мастера и открывает на каждого работника личную карточку (форма № МБ-2) или инструментальную книжку. При отсутствии ИРК на небольших предприятиях может применяться упрощенный порядок выдачи инструмента, однако ведение личных карточек (инструментальных книжек) обязательно.

При замене работником инструмента одного наименования, размера и тому подобного новые записи в книжках (карточках) могут не производиться, однако годный инструмент выдается только при предъявлении акта выбытия МБП (форма МБ-4). Инструменты выдаются и возвращаются под роспись рабочего и кладовщика соответственно. При отпуске в краткосрочное пользование могут применяться марочные системы выдачи инструмента.

Инструменты и приспособления, изготовленные из драгметаллов либо

содержащие их, учитываются в соответствии с письмом Комитета по драгоценным металлам и драгоценным камням при Совете Министров Республики Беларусь "О порядке организации первичного учета драгоценных металлов в приборах, оборудовании и иной технике".

Спецодежда, спецобувь и предохранительные приспособления выдаются в соответствии с Типовыми нормами выдачи средств индивидуальной защиты работникам общих профессий и должностей, утвержденными постановлением Минтруда Республики Беларусь от 17.04.1998 г. № 39, с изменениями и дополнениями, утвержденными постановлением Минтруда Республики Беларусь от 13.10.1999 г. № 131, Правилами обеспечения работников средствами индивидуальной защиты, утвержденными постановлением Минтруда Республики Беларусь от 28.05.1999 г. № 67 и т. д.

Отпуск в производство оформляется требованиями на выдачу спецодежды (либо лимитно-заборными картами), выписываемыми на основании заявок структурных подразделений. В каждой заявке должно быть указано обоснование выдачи определенного количества предметов.

Выдача спецодежды работнику производится на основании личной карточки по учету спецодежды (форма МБ-6) под роспись работника. Соответствие выдаваемой спецодежды утвержденным нормам должно быть подтверждено лицом, ответственным за охрану труда.

Спецодежда, получаемая работниками, является собственностью предприятия и подлежит возврату при увольнении переводе на другую работу, при выполнении которой ее выдача не предусмотрена нормами по окончании сроков носки взамен получаемых новых. Сдача спецодежды производится работником под роспись материально ответственного лица в личной карточке.

В некоторых случаях нормами устанавливается выдача дежурной спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений. Такое имущество выдается под ответственность мастеров, бригадиров и других лиц с оформлением отдельных карточек с пометкой "Дежурная". Оно должно храниться в кладовых цеха или участка и выдаваться только на время выполнения тех работ, для которых оно предусмотрено, или может быть закреплено за определенными рабочими местами и передаваться от одной смены другой.

Сдача работниками спецодежды в стирку, дезинфекцию, а спецобуви – в ремонт, а также теплой спецодежды и спецобуви – для организованного хранения в теплое время года и получение их обратно оформляется в ведомости учета приемки и возврата спецодежды (форма МБ-7) под роспись материально ответственного лица в приемке и работника – в обратном получении имущества.

Учет предметов в обороте на складе ведется по местам хранения и нахождения в разрезе материально ответственных лиц. Материально ответственные лица учитывают движение предметов в обороте в натуральном выражении по каждому наименованию в карточках складского учета или книгах

сортового учета. Записи в карточки (книги) производятся на основании приходных и расходных документов по мере поступления предметов.

После того как предметы в обороте отпущены со склада в цеховые кладовые (в подотчет материально ответственным лицам) либо непосредственно на рабочие места, они считаются переданными в эксплуатацию.

На любой стадии учета предметов в эксплуатации немаловажное значение придается документальному подтверждению операций по движению указанных ценностей.

В настоящее время организациями железной дороги используются типовые формы по учету предметов в обороте:

– МБ-1 – ведомость на пополнение постоянного запаса инструментов (приспособлений);

– МБ-2 – карточка № _ учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов;

– МБ-3 – заказ на ремонт или заточку инструментов (приспособлений);

– МБ-4 – акт № _ выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов;

– МБ-5 – акт № _ на списание инструментов (приспособлений) и обмен их на годные;

– МБ-6 – личная карточка № _ учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений;

– МБ-7 – ведомость учета выдачи (возврата) спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений;

– МБ-8 – акт № _ на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов;

– разработочная таблица 8 – Расчет износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Стоимость предметов в обороте включается в себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг) частями и погашается путем начисления износа:

– по предметам в обороте стоимостью до одной базовой величины их стоимость относится на затраты по мере отпуска их в производство без начисления износа либо с начислением износа в размере 100 % и одновременным включением в расходы на основании первичных документов (требований, лимитно-заборных карт);

– по другим видам предметов в обороте износ начисляется в размере 50 % стоимости при передаче их в эксплуатацию (в том числе дежурной спецодежды и спецобуви, списание с баланса которых должно производиться вне зависимости от сроков носки, но не ранее установленных) и остальных 50 % стоимости (за вычетом стоимости этих предметов (годных остатков) по цене возможного использования) – при выбытии за непригодностью. В некоторых случаях предприятия самостоятельно принимают решение о предоставлении отдельным работникам спецодежды и спецобуви в связи с особыми усло-

виями производства. Если форменная и фирменная одежда и обувь выдается помимо установленных законодательством случаев, то при передаче этих предметов в производство начисление износа осуществляется в размере 100 % с отнесением суммы за счет собственных источников. Списание их с баланса осуществляется по мере непригодности к дальнейшему использованию, но не ранее установленных сроков службы;

- по спецодежде и спецобуви, предназначенным для обеспечения производственного процесса, начисление износа осуществляется ежемесячно в течение срока носки;

- по специнструментам и спецприспособлениям, предназначенным для индивидуальных заказов, погашение их стоимости производится по мере их отпуска и передачи заказа в производство, т. е. их списание в расход осуществляется только по выполнении или при прекращении заказа;

- по временным (нетитульным) сооружениям и приспособлениям износ начисляется ежемесячно исходя из срока службы, а если он превышает срок строительства – исходя из продолжительности строительства.

Начисление износа по предметам в обороте осуществляется в ведомости начисления износа по инвентарю, хозяйственным принадлежностям, специальной оснастке и др.

Для определения непригодности предметов в обороте к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности производства восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации на списание указанных предметов субъекты хозяйствования должны создавать комиссии или обязанности могут возлагаться на постоянно действующие комиссии по списанию основных средств.

При списании предметов в обороте составляется акт выбытия или акт на списание инструментов, инвентаря, спецодежды (формы МБ-4, МБ-8), в которых указываются причины выбытия.

Акт (форма МБ-8) в обязательном порядке должен выписываться только при поломке, порче или утере предметов в обороте. Акт составляется в двух экземплярах: один остается на складе для утилизации предметов, второй передается в бухгалтерию для расчета суммы ущерба и отражения операций в учете. Ущерб подлежит взысканию с виновных лиц.

Особенности учета предметов в обороте в эксплуатации и погашения износа должны быть отражены в учетной политике предприятия.

Для обобщения информации о наличии и движении предметов в обороте предназначен счет 10 "Материалы", к которому открываются субсчета:

- 10-7 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности, специальная оснастка и специальная одежда на складе";

- 10-8 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации";

- 10-9 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации";
- 10-0 "Износ специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации".

По мере необходимости могут быть открыты и другие субсчета.

Согласно Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), расходы по содержанию, ремонту и эксплуатации, а также стоимость запасных частей для ремонта предметов в обороте относятся на себестоимость по элементу "Материальные затраты".

Следует обратить внимание, что при проведении ремонта предметов в обороте собственными силами все затраты должны учитываться в разрезе соответствующих элементов (материалы, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и др.). Указанные аспекты должны быть отражены в учетной политике предприятия.

Основные операции по движению предметов в обороте отражаются в учете бухгалтерскими записями, приведенными в таблице 4.2.

Т а б л и ц а 4.2 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета предметов в обороте

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Поступление предметов в обороте</i>		
Поступление предметов в обороте, приобретенных у поставщиков или подотчетными лицами	10	60, 71, 76
Принятие к учету суммы НДС, указанная в расчетных документах	18	60, 71, 76
Отражение расходов по приобретению, изготовлению предметов в обороте, с учетом транспортно-заготовительных расходов (в момент принятия предметов в обороте к учету)	10	60, 71, 76
Принятие к учету суммы НДС по расходам, выполненным снабженческими, заготовительными и другими организациями	18	60, 71, 76
Поступление предметов в обороте из цехов собственного производства	10	20, 23, 29
Поступление предметов в обороте от учредителей в счет их вклада в уставный фонд	10	75
Принятие к учету предметов в обороте в результате ликвидации основных средств	10	91
Поступление безвозмездно полученных предметов в обороте в пределах одного собственника	10	79
Поступление безвозмездно полученных предметов в обороте от сторонних организаций и лиц	10	98
Принятие к учету излишков предметов в обороте, выявленных при инвентаризации	10	92

Продолжение таблицы 4.2

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Передача предметов в обороте в производство</i>		
<i>Передача предметов в обороте в производство стоимостью до 1 базовой величины</i>		
Отпуск в производство предметов в обороте	20, 23, 25, 26, 29	10-7
<i>Передача предметов в обороте в производство стоимостью свыше 1 базовой величины (при условии начисления износа в размере 50 % при передаче в производство и 50 % при списании)</i>		
Отпуск в производство предметов в обороте	10-8, 10-9	10-7
Начисление износа на предметы в обороте при передаче в производство	20, 23, 25, 26	10-0
Начисление остальной части износа по мере выбытия предметов в обороте из эксплуатации (за вычетом стоимости этих предметов (годных остатков) по цене возможного использования)	20, 23, 25, 26	10-0
Списание стоимости предметов в обороте и начисленной суммы износа по окончании срока эксплуатации (за вычетом стоимости этих предметов (годных остатков) по цене возможного использования)	10-0	10-8, 10-9
Принятие к учету годных остатков по цене возможного использования на субсчет «Прочие материалы»	10-5	10-8, 10-9
<i>Передача предметов в обороте в производство стоимостью свыше 1 базовой величины (при условии начисления износа в размере 100 % при передаче в эксплуатацию)</i>		
Отражение стоимости переданных в эксплуатацию предметов в обороте	10-8, 10-9	10-7
Начисление суммы износа при передаче предметов в обороте в производство	20, 23, 25, 26	10-0
Сторнировочная запись с целью последующей корректировки суммы начисленного ранее износа на величину годных остатков	20, 23, 25, 26, 29	10-0
Принятие к учету годных остатков по цене возможного использования на субсчет «Прочие материалы»	10-5	10-8, 10-9
Списание стоимости предметов в обороте и начисленной суммы износа при их выбытии из эксплуатации (за вычетом стоимости этих предметов (годных остатков) по цене возможного использования)	10-0	10-8, 10-9
<i>Недостача предметов в обороте при инвентаризации</i>		
Списание начисленного износа по недостающим предметам в обороте	10-0	10
Отражение выявленной недостачи предметов в обороте на складах (по первоначальной стоимости) или в производстве (по остаточной стоимости)	94	10
Начисление НДС по недостаче предметов в обороте	94	68

Окончание таблицы 4.2

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Списание стоимости предметов в обороте по иным причинам</i>		
Списание стоимости предметов в обороте, не выдержавших гарантийного срока, либо у которых выявлен скрытый брак и предъявлена претензия поставщикам (если брак выявлен по предметам в обороте, переданным в производство)	76-3	10
Сторнировочная запись с целью корректировки суммы начисленного износа	20	10-0

В отличие от других предметов в обороте спецодежда, спецобувь и предохранительные приспособления могут выдаваться как бесплатно, так и за плату.

При выдаче спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений за наличный расчет в бухгалтерском учете составляются следующие учетные записи приведенными в таблице 4.3.

Таблица 4.3 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение первоначальной стоимости выданной спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений	91	10
Поступление в кассу выручки (с учетом НДС) на стоимость спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений по цене реализации	50	91
Начисление НДС от цены реализации спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений	91	68
Определение финансового результата от реализации спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений:		
– прибыль	91	99
– убыток	99	91

В составе предметов в обороте организаций железнодорожного транспорта выделяется подгруппа «форменная одежда».

Форменная одежда отдельным категориям работников железной дороги выдается со скидкой, величина которой устанавливается коллективным договором соответствующего подразделения железной дороги.

При оплате выданной форменной одежды работникам структурного подразделения в рассрочку в бухгалтерском учете составляются записи, приведенные в таблице 4.4.

Согласно действующему законодательству в себестоимость продукции (работ, услуг) включается полная или частичная стоимость предметов в обороте, используемых только в производственном процессе. Если же предметы в обороте используются для иных хозяйственных целей (непроизводственных), то погашение их стоимости отражается на соответствующих счетах бухгалтерского учета (29, 92 и т. п.).

Т а б л и ц а 4.4 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета
форменной одежды**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение стоимости выданной форменной одежды по первоначальной стоимости (с учетом предоставленной работнику скидки)	73.4	10
Отражение суммы скидки со стоимости выданной работнику форменной одежды	20	10
Отражение разницы между ценой реализации, подлежащей взысканию с работника, и первоначальной стоимостью форменной одежды	73.4	98
Оплата в кассу (удержание из заработной платы) стоимости форменной одежды	50, 70	73.4
Включение суммы разницы между ценой реализации и первоначальной стоимостью в состав внереализационных доходов в момент погашения работником задолженности за форменную одежду	98	92

4.6 Синтетический и аналитический учет движения материальных ресурсов

Для учета движения материальных ресурсов в Плане счетов предусмотрен активный счет 10 «Материалы». На счете 10 "Материалы" ведется учет движения сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и прочих материальных ценностей предприятий железной дороги (в том числе находящихся в пути и переработке).

Учет движения материальных ресурсов в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» осуществляется по фактической себестоимости их приобретения, которая отражает все затраты, связанные с процессом приобретения (заготовления), в том числе и транспортно-заготовительные расходы.

Синтетический учет процесса приобретения (заготовления) материальных ресурсов может осуществляться одним из следующих способов:

– на счете 10 «Материалы» – по фактической себестоимости приобретения (заготовления);

– на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – по фактической себестоимости приобретения (заготовления), на счете 10 «Материалы», где отражается учетная стоимость приобретенных материальных ресурсов, и на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ресурсов», где отражается разница между фактической себестоимостью и учетной стоимостью приобретенных материальных ресурсов.

В отдельных подразделениях УП «Белжелдорснаб» для учета транспортно-заготовительных расходов используется счет 17 «Транспортно-заготовительные расходы»;

– на счете 10 «Материалы» – по учетной стоимости материальных ресурсов и на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», где отражается разница между фактической себестоимостью и учетной стоимостью приобретенных материальных ресурсов.

Структурные подразделения железной дороги осуществляют учет материальных ресурсов исходя из положений учетной политики железной дороги, чем достигается единообразие в организации бухгалтерского учета движения материальных ресурсов.

В зависимости от принятой в организации учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и/или 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" или без использования данных счетов. В случае использования счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" на основании поступивших в организацию расчетных документов акцептуются счета поставщиков по покупной стоимости с учетом расходов по приобретению (фактическая себестоимость) и составляется запись по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и других в зависимости от источника поступления материальных ресурсов и характера расходов по заготовке и доставке материалов.

Оприходование материалов по учетным ценам отражается записью по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". Сумма разницы между фактической стоимостью приобретения (заготовления) материалов и их стоимостью по учетным ценам составляет отклонения в стоимости материалов и списывается с кредита (дебета) счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" в дебет (кредит) счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Если организацией не используются счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и/или 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", поступление материалов отражается записью по дебету сче-

та 10 "Материалы" и кредиту счетов, отражающих источник поступления материальных ресурсов в организацию.

Согласно учетной политике железной дороги к счету 10 «Материалы» открываются следующие субсчета:

10-1 "Сырье и материалы";

10-2 "Запасные части, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";

10-3 "Топливо и смазочные материалы";

10-4 "Тара и тарные материалы";

10-5 "Прочие материалы";

10-6 "Материалы, переданные в переработку на сторону";

10-7 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности, специальная оснастка и специальная одежда на складе";

10-8 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации";

10-9 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации";

10-0 "Износ специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации".

На субсчете 10-1 "Сырье и материалы" учитывается наличие и движение: материалов, которые являются необходимыми компонентами для выполнения работ, услуг и технологических операций, содействующих перевозочному процессу; материалов, которые участвуют в производстве продукции (работ, услуг) иных видов деятельности или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей. На этом субсчете учитываются металлы и метизы, лес, лакокрасочные материалы, лед, заготавливаемый льдопунктами, песок для локомотивов, материалы для пошива форменной и спецодежды, постельных принадлежностей, бирки для багажа и грузов и т. п. Значительную долю в материалах железной дороги занимают материалы верхнего строения пути, а именно: рельсы, шпалы, брус, стрелочные переводы, подкладки и накладки для рельсов.

Аналитический учет по субсчету 10-1 «Сырье и материалы» ведется раздельно по видам материальных ресурсов, а по материалам верхнего строения пути: новым, старогодным и по километровому запасу рельсов – дифференцированно.

На субсчете 10-2 "Запасные части, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали" отражается наличие и движение приобретенных или изготовленных запасных частей (деталей, узлов), предназначенных для выполнения ремонтов, замены изношенных частей подвижного состава, прочих транспортных средств, машин, оборудования, покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий.

Также на этом субсчете учитываются запасные части, снимаемые с подвижного состава (локомотивов, вагонов, автошин, тракторов), машин и оборудования при их ликвидации, текущем и капитальном ремонте, не требую-

щие ремонта или подлежащие ремонту. Кроме того, на данном субсчете ведется учет движения обменного фонда колесных пар, стропов, двигателей, узлов, агрегатов подвижного состава, оборудования и т. п.

Учет колесных пар подвижного состава определен Инструкцией по учету колесных пар подвижного состава в организациях Белорусской железной дороги, утвержденной приказом от 30.05.2003 г. № 129Н.

Принятие к учету старогодних запасных частей, не требующих ремонта, производится по учетным ценам новых запасных частей, а подлежащих ремонту – за минусом расходов на их ремонт. Запасные части, пригодные для дальнейшего использования, отражаются в учете по дебету субсчета 10-2 «Запасные части, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» с кредитом соответствующих счетов учета затрат.

Аналитический учет осуществляется по видам запасных частей, комплектующих изделий, конструкций и деталей, по видам модусных запасных частей подвижного состава (в том числе требующих ремонта) и колесных пар.

Субсчет 10-3 "Топливо и смазочные материалы" предназначен для учета наличия и движения топлива с целью обеспечения технологического процесса перевозок, эксплуатации транспортных средств, выработки энергии, для отопления зданий (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин, мазут, уголь, дрова, сланцы и др.), а также для учета всех видов летних и зимних смазок. Используемые как топливо отходы, полученные в процессе выполнения ремонтных и других работ (древесные опилки, обрезки, деревянные детали, шпалы, не пригодные для эксплуатации и не подлежащие ремонту, и др.), также отражаются на субсчете 10-3 "Топливо". Снабжение топливом и смазочными материалами предприятий железной дороги осуществляется, как правило, централизованно. Расчеты с поставщиками за топливо и смазочные материалы, приобретаемые по договорам от имени Объединения «Белорусская железная дорога», производит Управление Белорусской железной дороги. Поставщики отгружают топливо и смазочные материалы до пунктов распыления, находящихся на определенных станциях. Из пунктов распыления на основании распоряжений руководства дороги, передаваемых топливно-теплотехническим отделом службы локомотивного хозяйства, топливо и смазочные материалы направляются на склады топлива локомотивных депо и других потребителей. Топливо, поступающее от поставщиков, отражается в учете по учетным ценам. По этим же ценам топливо отпускается структурным подразделениям железной дороги.

Аналитический учет ведется по видам топлива на складах и базах топлива, в баках транспортных средств.

Учет топлива и смазочных материалов определен Инструкцией о порядке учета поступления, хранения и расходования горюче-смазочных материалов на Белорусской железной дороге.

На субсчете 10-4 "Тара и тарные материалы" учитывается наличие и движение всех видов тары (кроме используемой организацией как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, фольга и др.). Учет тары на тарных складах организуют по ее видам, исходному материалу и категориям.

Аналитический учет на субсчете 10-4 ведется по таре, подлежащей возврату, невозвратной таре, тарным материалам.

На субсчете 10-5 "Прочие материалы" учитывается наличие и движение отходов производства отдельных цехов структурных подразделений железной дороги (обрубки, обрезки, стружка и т. п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части (металлолом, утильсырье); изношенных шин и утильной резины, строительных и прочих материалов, не нашедших отражение на других субсчетах.

Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 "Топливо".

Аналитический учет на данном субсчете ведется в разрезе видов возвратных отходов, утильсырья, строительных материалов, лома металлов: черных, цветных, драгоценных и т. п.

На субсчете 10-6 "Материалы, переданные в переработку на сторону" учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в себестоимость полученных из них изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонними организациями и лицами, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки.

Аналитический учет материалов, переданных в переработку, ведется в разрезе организаций, перерабатывающих переданные им материалы.

На субсчете 10-7 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности, специальная оснастка и специальная одежда на складе" учитывается наличие и движение инвентаря, инструмента, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной и форменной одежды, постельных принадлежностей, находящихся на складе или прочих местах хранения.

Аналитический учет на субсчете 10-7 ведется в разрезе видов инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды, хранящейся на складе.

На субсчете 10-8 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации" учитывается наличие и движение инвентаря, инструмента, хозяйственных принадлежностей и прочих средств труда, которые находятся в эксплуатации и включаются в состав средств в обороте.

На субсчете 10-9 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации" учитывается поступление и наличие специальных приспособлений, оборудования, одежды, постельных принадлежностей в эксплуатации.

По кредиту данного субсчета отражается списание стоимости специального инструмента и приспособлений, специального оборудования и специальной одежды на себестоимость перевозок, продукции, работ, услуг в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат, а также списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии в корреспонденции с дебетом счета 91 «Операционные доходы и расходы».

По предметам в обороте, учитываемым на субсчетах 10-8 и 10-9, перенос стоимости на себестоимость продукции, работ, услуг либо за счет иных источников, учитываемых на счете 10 «Материалы» субсчетах 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации», 10-0 «Износ специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации», производится в размере 50 % или 100 % их стоимости.

На субсчете 10-0 "Износ специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации" отражается накопленная сумма износа по специальной оснастке, инструментам и специальной одежде, находящейся в эксплуатации, исходя из их стоимости и сроков службы.

На Белорусской железной дороге приобретение большей части материальных ресурсов осуществляется в централизованном порядке.

Передача материальных ресурсов структурным подразделениям железной дороги является внутрисистемным оборотом и отражается в бухгалтерском учете на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты» по соответствующим субсчетам (79-2 «Расчеты со структурными подразделениями организаций основной деятельности по текущим операциям» или 79-5 «Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям»). Счет 91 «Операционные доходы и расходы» при этом не применяется.

Расход материалов отражается по кредиту счета 10 "Материалы" в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство, расходов на реализацию.

Аналитический учет по счету 10 "Материалы" ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям.

Для обобщения информации о наличии и движении материальных ресурсов, не принадлежащих БЖД, но временно находящихся в ее пользовании или распоряжении (материальные ресурсы на ответственном хранении, в переработке и т. п.), условных правах и обязательствах, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями с материальными ресурсами предназначены забалансовые счета 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" и 003 "Материалы, принятые в переработку". Все материальные ценности, учтенные на забалансовых счетах, инвентаризируются в порядке и сроки, установленные для собственных средств.

Счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

Расходы, понесенные в связи с принятием ресурсов на ответственное хранение или его возвратом, подлежат возмещению поставщиком.

Учет товарно-материальных ценностей по дебету счета 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" осуществляется в ценах, предусмотренных в ТГН, приемо-сдаточных актах или в платежных требованиях, платежных поручениях, а при их отсутствии оценка поступивших ценностей производится экспертным путем с оформлением соответствующего акта.

На железной дороге по этому счету учитываются рельсы, признанные непригодными, и стрелочные переводы (стрелки и крестовины), снятые с пути как не выдержавшие гарантийных условий и подлежащие замене.

Счет 003 "Материалы, принятые в переработку" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем.

По дебету счета 003 "Материалы, принятые в переработку" отражается стоимость материалов, принятых в переработку, предусмотренная в договорах. Оприходование товарно-материальных ценностей по забалансовому счету производится по данным приходных документов (товарно-транспортных накладных, приходных ордеров с отметкой "в переработку").

Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на соответствующих счетах учета затрат (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика).

На железной дороге путевые машинные станции на этом субсчете учитывают материалы верхнего строения пути, полученные от дистанций пути для их последующей укладки в железнодорожное полотно.

Согласно законодательству Республики Беларусь при приобретении материальных ценностей организации уплачивают налог на добавленную стоимость (НДС), который в бухгалтерском учете отражается обособленно от стоимости материалов. Налог на добавленную стоимость учитывается у организации-покупателя на активном счете 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)".

На счете 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)" отражается информация о причитающихся к оплате и оплаченных организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, принятым работам и услугам. На счете 18 в разрезе его субсчетов аналитический учет следует вести по НДС полученному, уплаченному и по налоговым вычетам. По дебету счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" отражаются причитающиеся к оплате суммы налога.

К счету 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)" на предприятиях железной дороги открыты субсчета:

18-1 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам и нематериальным активам (в том числе по полученным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности)";

18-2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам";

18-3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам";

18-4 "Налог на добавленную стоимость, начисленный при вводе объектов (этапов) завершенного капитального строительства";

18-5 "Налоговые вычеты";

18-6 "Суммы уменьшения налоговых вычетов, превышающие вычеты отчетного налогового периода";

18-7 "Налог на добавленную стоимость по товарам, ввезенным из Российской Федерации".

Сумма налога на добавленную стоимость, оплаченная поставщикам (подрядчикам, исполнителям) по приобретенным товарам, работам, услугам, имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности либо в бюджет при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь, подлежащая вычету, списывается с кредита счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" (по соответствующим субсчетам) в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Указанная бухгалтерская запись производится также при принятии к вычету сумм налога на добавленную стоимость, начисленного и уплаченного при принятии на учет имущества в качестве основных средств и нематериальных активов, товаров, работ, услуг, как от сторонних организаций, так и собственного производства, а также объектов (этапов) завершенного капитального строительства.

В случае использования товаров, работ, услуг на непроизводственные нужды (если указанные обороты не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость) после списания сумм налога на добавленную стоимость со счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" сумма зачетного налога на добавленную стоимость должна быть восстановлена сторнировочной записью по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и кредиту счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" (по соответствующим субсчетам).

Не подлежащие вычетам суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные поставщиком и оплаченные налогоплательщиком при приобретении либо при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь, списываются с кредита счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" (по соответствующим субсчетам):

– товаров, работ, услуг (за исключением основных средств и нематериальных активов), использованных при производстве товаров, работ, услуг, операции по реализации которых освобождены от налогообложения в соответствии с законодательством Республики Беларусь, - в дебет счетов учета затрат 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на реализацию";

– основных средств и нематериальных активов, а также по товарам собственного производства, принятым на учет в качестве основных средств и нематериальных активов - в дебет счетов 01 "Основные средства" или 04 "Нематериальные активы";

– товаров, работ, услуг, приобретенных (выполненных) за счет средств целевого финансирования из бюджета Республики Беларусь либо из создаваемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь и используемых по целевому назначению фондов – в дебет счета 86 "Целевое финансирование", если иное не установлено законодательством;

– товаров, работ, услуг, использованных на непроизводственные нужды (если указанные обороты не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость), - в дебет счетов 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 92 "Внереализационные доходы и расходы";

– обнаруженных недостатков товаров (если указанные обороты не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость) – в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в сумме налога на добавленную стоимость, относящейся к недостающим товарам. В случае обнаружения недостатка после списания сумм налога на добавленную стоимость в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" с кредита счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" сумма зачетного налога на добавленную стоимость восстанавливается по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет 4 "Налог на добавленную стоимость";

– товаров, работ, услуг:

а) переданных (выполненных) в порядке благотворительности, безвозмездной передачи (если указанные обороты не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость) – на дату передачи в дебет счета 92 "Внереализационные доходы и расходы";

б) кредиторская задолженность за которые списывается на внереализационные расходы – в дебет счета 92 "Внереализационные доходы и расходы";

в) приобретенных за пределами территории Республики Беларусь и реализуемых за пределы территории Республики Беларусь в неизменном со-

стоянии без приобретения статуса происхождения из Республики Беларусь со ставкой налога размером ноль процентов - в дебет счета 92 "Внереализационные доходы и расходы".

Суммы налога на добавленную стоимость, относимые на увеличение стоимости приобретаемых товаров, работ, услуг, основных средств и нематериальных активов, списываются с кредита счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" в дебет счетов учета приобретенных товаров, в том числе основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов, или в дебет счетов учета затрат (по принятым работам, услугам). Указанные суммы налога на добавленную стоимость могут относиться в дебет счетов учета приобретенных товаров, затрат (по работам, услугам) без отражения по счету 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам".

В соответствии с п. 9 ст. 7 Закона Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» налоговая база по товарам, работам, услугам для Белорусской железной дороги определяется без учета расчетов между юридическими лицами, входящими в баланс основной деятельности Белорусской железной дороги. Поэтому выполнение работ и оказание услуг между предприятиями основной деятельности Белорусской железной дороги налогом на добавленную стоимость не облагаются, в связи с тем что составление и предъявление счетов-фактур по налогу на добавленную стоимость формы СФ-1 не производится.

Начиная с 01.05.2003 г. при отпуске (передаче) товаров, выполнении работ, оказании услуг предприятиям основной деятельности Белорусской железной дороги как по внутрисистемному обороту (через счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»), так и с использованием счетов реализации, производится передача налоговых вычетов по этим объектам их получателю (без начисления налога на добавленную стоимость). При невозможности определения фактически уплаченных сумм налога по переданным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) передаче подлежат налоговые вычеты, равные 18 % процентам от первоначальной стоимости передаваемых объектов.

Передача топлива, приобретенного в централизованном порядке, структурным подразделениям Белорусской железной дороги производится без передачи налоговых вычетов. Суммы налога, уплаченные при централизованном приобретении либо при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь топлива, включаются финансово-экономической службой Управления дороги в состав централизованных расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость по перевозкам.

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при поступлении и расходовании материальных ресурсов представлена в таблицах 4.5 и 4.6.

Таблица 4.5 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при поступлении материальных ресурсов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Приобретение материальных ресурсов в результате покупки у поставщиков</i>		
<i>Учет поступления материальных ресурсов при централизованном снабжении в УП «Белжелдорснаб»</i>		
Поступление материальных ресурсов от поставщиков, находящихся за пределами РБ, в соответствии с договорами поставок по учетной стоимости	10	60
Принятие к учету НДС по приобретенным материальным ресурсам	18-2	60
Отражение расходов, связанных с приобретением материальных ресурсов, в том числе транспортно-заготовительных	17	60, 68, 70,76 и др.
Принятие к учету НДС в части расходов, отраженных на счете 17, связанных с услугами, выполненными сторонними снабженческими и транспортными организациями	18-2	60, 76
Оплата стоимости материальных ресурсов поставщикам, находящимся за пределами РБ	60	51, 52, 55
Передача приобретенных материальных ресурсов структурным подразделениям железной дороги через внутрисистемный отпуск	79-2	10
Передача налоговых вычетов по приобретенным материальным ресурсам (кроме топлива)	79-2	18-2
Принятие к учету структурными подразделениями материальных ресурсов, поступивших от УП «Белжелдорснаб»	10	79-2
Принятие налоговых вычетов по поступившим материальным ресурсам (кроме топлива)	18-2	79-2
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-2
<i>Учет поступления материальных ресурсов при централизованном снабжении в ОМТС (НОДХ)</i>		
Поступление материальных ресурсов от поставщиков, находящихся в пределах РБ, в соответствии с договорами поставок по учетной стоимости	10	60
Принятие к учету НДС по приобретенным материальным ресурсам	18-2	60
Отражение расходов по приобретению материальных ресурсов, в том числе транспортно-заготовительных	10, 16	60, 68, 70, 76 и др.
Принятие к учету НДС в части расходов, отраженных на счете 16, связанных с услугами, выполненными сторонними снабженческими и транспортными организациями	18-2	60, 76
Оплата стоимости материальных ресурсов поставщикам с учетом НДС	60, 76	51
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-2

Продолжение таблицы 4.5

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Принятие к учету НДС в части расходов, отраженных на счете 17, связанных с услугами, выполненными сторонними снабженческими и транспортными организациями	18-2	60, 76
Оплата стоимости материальных ресурсов поставщикам, находящимся в пределах РБ	60	51, 52, 55
Передача приобретенных материальных ресурсов структурным подразделениям отделения железной дороги через внутрисистемный отпуск	79-2	10
Передача налоговых вычетов по приобретенным материальным ресурсам	79-2	18-2
Принятие к учету структурными подразделениями отделения дороги материальных ресурсов, поступивших от ОМТС (НОДХ)	10	79-2
Принятие налоговых вычетов по поступившим материальным ресурсам	18-2	79-2
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-2
Принятие материальных ресурсов на ответственное хранение, полученных от УП «Белжелдорснаб»	002	
Произведено списание стоимости материальных ресурсов с забалансового учета		002
<i>Учет децентрализованного приобретения материальных ресурсов</i>		
Поступление материальных ресурсов от поставщиков согласно договорам поставки по учетной стоимости	10	60
Принятие к учету НДС по приобретенным материальным ресурсам	18-2	60
Отражение расходов по приобретению материальных ресурсов, в том числе транспортно-заготовительных	10, 16	60, 68, 70, 76 и др.
Принятие к учету НДС в части расходов, отраженных на счете 16, связанных с услугами, выполненными сторонними снабженческими и транспортными организациями	18-2	60, 76
Оплата стоимости материальных ресурсов поставщикам с учетом НДС	60, 76	51
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-2

Продолжение таблицы 4.5

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Безвозмездное поступление материальных ресурсов</i>		
<i>Безвозмездное поступление материальных ресурсов в структуре БЖД (в пределах одного собственника)</i>		
Принятие к учету безвозмездно полученных материальных ресурсов по фактической себестоимости	10	79-5
Принятие к учету НДС по безвозмездно полученным материальным ресурсам	18-2	79-5
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-2
<i>Безвозмездное поступление материальных ресурсов от сторонних организаций (кроме поступления в пределах одного собственника)</i>		
Принятие к учету безвозмездно полученных материальных ресурсов по фактической себестоимости	10	98-2
Принятие к учету суммы НДС по безвозмездно полученным материальным ресурсам	18-2	98-2
Списание суммы НДС по безвозмездно полученным материальным ресурсам	98-2	18-2
Отпуск в производство безвозмездно полученных материальных ресурсов	20, 23	10
Включение в состав внереализационных доходов фактической себестоимости отпущенных в производство безвозмездно полученных материальных ресурсов	98-2	92-1
<i>Приобретение материальных ресурсов подотчетными лицами БЖД</i>		
Принятие к учету материальных ресурсов, приобретенных подотчетным лицом	10	71
Принятие к учету НДС по приобретенным подотчетным лицом материальным ресурсам	18-2	71
Отнесение налоговых вычетов на уменьшение задолженности бюджету по НДС (зачет НДС)	68	18-2
<i>Излишки материальных ресурсов, выявленные при инвентаризации</i>		
Оприходование излишков материальных ресурсов, выявленных при инвентаризации, с одновременным включением в состав внереализационных доходов их фактической себестоимости	10	92-1
<i>Полученные технологические отходы</i>		
Принятие к учету технологических отходов по цене их возможной реализации	10	10

Окончание таблицы 4.5

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Прочие каналы поступления материальных ресурсов</i>		
Принятие к учету материальных ресурсов, переданных от одного структурного подразделения другому (от одного материально ответственного лица к другому)	10	10
Оприходование материалов, ранее переданных в переработку	10	10
Принятие к учету неиспользованных в производстве материалов, возвратных отходов или годных остатков материалов при проведении различных видов ремонта	10	20, 23
Принятие к учету материалов, полученных от утилизации брака	10	28
Принятие к учету материалов, поступивших в счет погашения недостач или долга	10	73
Внесение материалов в качестве вклада в уставный фонд	10	75
Отражение стоимости материалов, допоставленных по предъявленным претензиям	10	76.3

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по расходованию материальных ресурсов приведена в таблице 4.6.

Таблица 4.6 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по расходованию материальных ресурсов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Д	К
<i>Расход материальных ресурсов для обеспечения хозяйственной деятельности</i>		
Отпуск материалов на строительство, осуществляемое хозяйственным способом структурными подразделениями железной дороги; монтаж оборудования; ввод в эксплуатацию объектов основных средств	08	10
Передача материальных ресурсов от одного структурного подразделения другому (от одного материально-ответственного лица к другому)	10	10
Отпуск материалов для обеспечения технологического процесса перевозок грузов, пассажиров, багажа, почты	20	10
Отпуск материалов для обеспечения технологических процессов иных видов деятельности, осуществляемых структурными подразделениями	23	10

Продолжение таблицы 4.6

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отпуск материалов на общепроизводственные и общехозяйственные цели, связанные с организацией и управлением процесса перевозок и иных видов деятельности	25, 26	10
Отпуск материалов на исправление производственного брака	28	10
Отпуск материалов для обеспечения хозяйственной деятельности непромышленных производств и организаций (детских дошкольных учреждений, жилищно-коммунальных хозяйств и др.)	29	10
Списание положительных отклонений в стоимости материалов по направлениям расхода материалов	20, 23, 25, 26, 29, 97 и др.	16
Списание отрицательных отклонений в стоимости материалов по направлениям расхода материалов методом «красное сторно»	20, 23, 25, 26, 29, 97 и др.	16
<i>Реализация материальных ресурсов сторонним организациям</i>		
Списание фактической себестоимости реализованных материальных ресурсов	91	10, 16
Отражение задолженности покупателей за реализованные материальные ресурсы после их отгрузки и предъявления счетов	62	91
Получение оплаты за реализованные материальные ресурсы по цене реализации	50, 51, 52	91
Начисление НДС за реализованные материальные ресурсы от цены реализации или от фактической себестоимости материальных ресурсов (если цена реализации ниже фактической себестоимости ресурсов)	91	68
Выявление финансового результата от реализации материальных ресурсов:		
– прибыль	91	99
– убыток	99	91
<i>Реализация материальных ресурсов рабочим и служащим организаций железной дороги и населению</i>		
Списание фактической себестоимости реализованных материальных ресурсов	91	10
Отражение задолженности работников за реализованные им материальные ресурсы по цене реализации	73, 76	91
Погашение задолженности работников за реализованные им материальные ресурсы	50	73, 76
Получение оплаты от работников и населения за реализованные им материальные ресурсы по цене реализации	50	91

Окончание таблицы 4.6

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление НДС за реализованные материальные ресурсы от цены реализации или от фактической себестоимости материальных ресурсов (если цена реализации ниже фактической себестоимости ресурсов)	91	68
Отражение финансового результата от реализации материальных ресурсов:		
– прибыль	91	99
– убыток	99	91
<i>Безвозмездная передача материальных ресурсов сторонним организациям</i>		
Списание фактической себестоимости материальных ресурсов, переданных безвозмездно	92	10, 16
Начисление НДС от фактической себестоимости безвозмездно переданных материальных ресурсов	92	68
<i>Недостача материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли</i>		
Отражение недостачи материальных ресурсов	94	10
Включение в состав себестоимости перевозок, продукции (работ, услуг) величины недостачи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли	20, 23, 25, 26	94
<i>Недостача материальных ресурсов сверх норм естественной убыли по вине материально ответственного лица</i>		
Отражение недостачи материальных ресурсов	94	10
Начисление НДС на сумму недостачи материальных ресурсов	94	68
Списание на материально ответственное лицо стоимости недостающих материальных ресурсов с учетом НДС	73	94
Отражение разницы между взыскиваемой (рыночной) стоимостью недостающих материальных ресурсов без НДС и их фактической себестоимостью (без НДС)	73	98
Начисление НДС на разницу между взыскиваемой (рыночной) стоимостью недостающих материальных ресурсов и их фактической себестоимостью	73	68
Включение в состав внереализационных расходов стоимости ущерба по недостатке материальных ресурсов в случае отказа судом во взыскании ее с виновного материально ответственного лица	92	94
Включение в состав внереализационных расходов стоимости ущерба по недостатке материальных ресурсов, образовавшейся в результате пожара, аварий и прочих чрезвычайных ситуаций	92	94

Своевременный, правильно организованный и достоверный аналитический и синтетический учет материальных ресурсов способствует формированию полной и достоверной информации об их движении и наличии, что способствует принятию оптимальных управленческих решений и осуществлению контроля за совершаемыми операциями с материальными ресурсами.

4.7 Инвентаризация материальных ресурсов

В обеспечении экономии материальных ресурсов в процессе хозяйственной деятельности организаций БЖД большое значение имеет контроль за их наличием и расходом, который зависит от видов используемых сырья и материалов, особенностей технологического процесса их обработки, организации снабжения и складского хозяйства и других факторов. При этом *инвентаризация материальных ресурсов* является одним из действенных средств контроля за сохранностью имущества предприятия. Проверка реального наличия производственных запасов позволяет устанавливать такие их изменения, которые не отражаются и часто не могут быть отражены в первичных документах, например естественная убыль, порча и т. п. Инвентаризация позволяет уточнить фактическое наличие материальных ресурсов, отраженных в бухгалтерском учете.

Основная цель инвентаризации – это проверка и документальное подтверждение фактического наличия ценностей, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Сроки и порядок проведения инвентаризации материальных ресурсов установлены Методическими указаниями о порядке проведения инвентаризации имущества предприятия, утвержденными Министерством финансов Республики Беларусь. На складах железной дороги и ее структурных подразделений инвентаризацию производственных запасов проводят обязательно перед составлением годового отчета.

Кроме того, инвентаризация материальных ресурсов производится при смене материально ответственных лиц, при установлении фактов хищений, порчи материалов, злоупотреблений, в случае стихийных бедствий, аварий, пожара и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, при передаче частей предприятия или его ликвидации и т. п.

Инвентаризации подлежат материальные ресурсы как собственные, так и находящиеся на ответственном хранении предприятия. Инвентаризацию проводит комиссия при обязательном участии в ней работника бухгалтерской службы. Персональный состав комиссии утверждает начальник предприятия. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Начальник структурного подразделения железной дороги должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия материальных ресурсов в установленные сроки, а главный бухгалтер обязан обеспечить быстрое и точное выявление результатов инвентаризации и отражение их в системе счетов бухгалтерского учета.

До начала проверки фактического наличия материальных ресурсов инвентаризационная комиссия получает последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы о движении материальных ресурсов, которые председатель комиссии визирует с указанием "до инвентаризации на ... (дата)". Для бухгалтерии это служит основанием для определения остатков материальных ресурсов к началу инвентаризаций по учетным данным. Также к началу инвентаризации материально ответственные лица дают расписки в том, что все расходные и приходные документы на материальные ресурсы сданы в бухгалтерию и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Фактическое наличие материальных ресурсов в разрезе их номенклатуры определяют путем подсчета, взвешивания, обмера при обязательном участии материально ответственных лиц.

Сведения о фактическом наличии материальных ресурсов комиссия записывает в инвентаризационные описи, которые ведутся в двух экземплярах. Отдельные описи составляют на материальные ресурсы, находящиеся в пути, отгруженные покупателям, находящиеся на складах других организаций или переданные в переработку другой организации.

Если во время инвентаризации на склад поступают материальные ресурсы, они принимаются в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются после инвентаризации. Сведения о них заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации".

Инвентаризация не может быть причиной перебоев в снабжении структурных подразделений материальными ресурсами. С письменного разрешения начальника предприятия и главного бухгалтера в процессе инвентаризации они могут отпускаться в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ресурсы заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации". В расходных документах об этом делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии.

Путем сопоставления содержащихся в описи данных с данными учета выявляют результаты инвентаризации. Материальные ресурсы, по которым имеется отклонение фактического наличия от данных учета, записывают в сличительную ведомость с указанием в ней учетных, фактических данных и результата инвентаризации (излишек, недостача).

Выявленные при инвентаризации излишние материальные ресурсы прихо-

дуют по дебету счета 10 "Материалы" с кредита счета 92 "Внереализационные доходы и расходы". При этом необходимо устанавливать причины образования излишков и виновных лиц. Как правило, излишки являются результатом различных нарушений со стороны работников снабжения.

Недостающие материальные ресурсы списывают по фактической себестоимости на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Затем с этого счета недостачу материалов в пределах норм естественной убыли списывают на издержки производства или обращения, а сверх этих норм, если по каким-либо причинам нельзя установить виновных лиц или во взыскании с виновных лиц отказано судом, относят на внереализационные финансовые результаты. Основанием для отнесения на внереализационные финансовые результаты недостач и порчи ценностей сверх норм естественной убыли являются решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций.

Сумму недостачи и потерь от порчи материальных ресурсов, по которым конкретные виновники известны, с указанного счета 94 относят на дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "По возмещению материального ущерба".

Возмещение материального ущерба виновными лицами производится исходя из стоимости недостающих или испорченных материальных ресурсов по действующим в данном регионе рыночным ценам. Поэтому возникает необходимость учитывать разницу между суммой, подлежащей взысканию, и суммой фактического ущерба. Для этого применяется счет 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей".

На сумму подлежащих возмещению недостачи и потерь составляют следующие учетные записи:

Дебет счета 73-2 "По возмещению материального ущерба" – на сумму недостач по рыночным ценам.

Кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" – на сумму недостач по балансовой стоимости.

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» – на сумму разницы между рыночной и балансовой стоимостью недостающих материальных ресурсов.

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму начисленного налога на добавленную стоимость от суммы недостачи по рыночным ценам.

Суммы в счет возмещения ущерба либо удерживаются из заработной платы виновного лица, либо вносятся им наличными деньгами в кассу предприятия. В бухгалтерии это отражается записью:

Дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (или счета 50 "Касса").

Кредит счета 73-2 "По возмещению материального ущерба" – на стоимость недостач по рыночным ценам.

Одновременно на сумму разницы между стоимостью недостающих материалов по рыночным ценам и балансовой стоимостью дебетуют счет 98 "Доходы будущих периодов" и кредитуют счет 92 "Внереализационные доходы и расходы».

4.8 Отчетность по материальным ресурсам

Данные об остатках, поступлении и расходе материальных ресурсов содержатся в различных формах бухгалтерской и статистической отчетности.

В активе бухгалтерского баланса (форма 1) в разделе II "Оборотные активы" приводится информация об остатках материальных ресурсов (запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, тары и других материальных ценностей), предназначенных для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, управленческих нужд организации. По строке 211 "Сырье, материалы и другие ценности" бухгалтерского баланса материальные ресурсы находят отражение в оценке, предусмотренной законодательством или учетной политикой, а именно по фактической или учетной стоимости. Материальные ресурсы, относящиеся к инвентарю и хозяйственным принадлежностям, специальной оснастке и специальной одежде, показываются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

Министерством статистики и анализа разработан ряд форм, содержащих информацию об остатках, поступлении и расходовании различных видов материальных ресурсов.

Форма № 1-топ (мест) «Отчет о расходе местных видов топлива» представляется не позднее 10 числа месяца следующего за отчетным в органы государственной статистики различного уровня, своей вышестоящей организации и городскому управлению по надзору за рациональным использованием топливно-энергетических ресурсов ежемесячно. В форме приводится информация об израсходованном топливе в количественном измерении за отчетный месяц и соответствующий месяц предыдущего года в разрезе природного и переработанного видов топлива.

Квартальный отчет «Отчет об остатках, поступлении и расходе топлива, сборе и использовании отработанных нефтепродуктов» формы № 4-сн состоит из 3 разделов. В первом разделе «Остатки, поступление и расход топлива» об остатках и движении различного вида топлива в натуральном и стоимостном выражении. Во втором разделе «Сбор и использование отработанных нефтепродуктов» приводится информация отработанных нефтепродуктах в натуральном выражении. Раздел 3 «Расход топлива по направлениям потребления» содержит сведения о расходе топлива в натуральных единицах измерения в разрезе видов топлива и направлениях его расхода.

ежеквартально не позднее 10 числа после отчетного периода структурными подразделениями Белорусской железной дороги заполняется и представляется в Белжелдоррасчет отчет формы № ТХО-16а «Отчет о наличии, движении и расходе масел и смазок». В отчете находят отражение информация об остатках масел и смазок на начало квартала, поступлении за квартал, выдаче топлива с базы, расходе и остатке на конец квартала масел и смазок в разрезе наименования масел и смазок в натуральных единицах измерения, а именно в килограммах.

Организации железной дороги представляют в органы государственной статистики и в вышестоящие организации полугодовой «Отчет об остатках, поступлении и расходе драгоценных металлов и изделий из них, сдаче драгоценных металлов в виде лома и отходов в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь» формы № 2-дм. Отчет состоит из 3 разделов. В первом разделе «Остатки, поступление и расход драгоценных металлов и изделий из них» отражается информации об остатках и движении драгоценных металлов в разрезе их видов в натуральном измерении (грамм). Второй раздел «Расход драгоценных металлов фактический и по нормам» содержит информацию о расходе драгоценных металлов на изделие, отходы, потери в фактической величине и плановой согласно установленным нормам. Третий раздел «Остатки, поступление и сдача драгоценных металлов в виде лома и отходов в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь» отражает информацию о фактическом и плановом расходе и остатках драгоценных металлов и источников образования их отходов и лома.

В годовой отчетности формы № 3-сн «Отчет об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов» приводятся данные о наличии и движении материалов в натуральном и стоимостном измерении, в том числе по реализации материалов на экспорт.

Форма № 4-дм «Отчет об остатках, поступлении и расходе драгоценных металлов, содержащихся в приборах, оборудовании и иных изделиях» содержит информацию об остатках, поступлении, списании, реализации, безвозмездной передаче, потерях при эксплуатации, расходе и повторном использовании драгоценных металлов в объектах учета (основных средствах; в полуфабрикатах, в запасных частях, в составе оборотных средств; в аппаратуре). Отчет составляется по следующим видам драгоценных металлов: золото, серебро, платина, металлы платиновой группы.

5 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

5.1 Затраты на производство: сущность, значение и задачи бухгалтерского учета в организациях железнодорожного транспорта

В нормативных документах и экономической литературе очень часто термины "издержки", "затраты", "расходы" отождествляются и вместе с тем по ним ведется широкая полемика. Однако в большинстве своем авторы придерживаются позиции, согласно которой "издержками производства принято называть затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции, товара (выполнение работ и оказание услуг) и их продажу". При этом в отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин "затраты на производство". Существует несколько трактовок различий между понятиями "затраты" и "издержки". Согласно одной из них – условно ее можно назвать лингвистической – слово "издержки" следует употреблять для обозначения суммы затрат на осуществление какой-либо производственной или обеспечивающей функции: издержки производства, издержки обращения, которые состоят из отдельных материальных, трудовых затрат. Согласно другой издержки – более широкое понятие, чем затраты, так как оно включает в себя потери, расходы на социальные нужды. Первый вариант определения соотношений этих терминов нам представляется более предпочтительным, поэтому в ходе дальнейшего изложения мы будем считать их идентичными и взаимозаменяемыми.

В экономической теории и практике, и особенно в учетной практике наряду с понятиями "издержки", "затраты" широко используется понятие расходов.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) под расходами понимается уменьшение экономических выгод организации в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, что ведет к уменьшению собственного капитала организации, отличному от уменьшения капитала, возникшего в результате изъятия капитала и его распределения между собственниками (участниками), а затраты – это те ресурсы, которыми организация "жертвует" в целях получения экономических выгод от приобретения, производства или содержания (обслуживания) товаров или услуг.

В зависимости от того, на протяжении какого времени организация ожи-

дает получения экономических выгод от таких товаров или услуг, затраты могут учитываться как активы, как расходы или же как убытки. Когда поступление экономических выгод от приобретения товаров или услуг заканчивается, затраты становятся расходами или убытками. В соответствии с МСФО к убыткам относятся статьи, ведущие к уменьшению экономических выгод, которые по своей природе не отличаются от других расходов, однако они не приводят к получению доходов. Убытки могут возникать (если произведенные затраты не привели к приращению экономических выгод или если организация несет непредвиденные потери) и не возникать в процессе обычной деятельности предприятия.

На базе зарубежного опыта и разработок международных стандартов в Республике Беларусь сделана попытка конкретизации терминов "затраты", "расходы". Так, согласно Инструкции по бухгалтерскому учету "Расходы организации" от 26.12.2003 г. № 182 под затратами понимается стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг. Затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации и признаются расходами в периоде получения от них экономической выгоды. Затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признаются расходами организации в периоде осуществления данных затрат.

Согласно этому же положению расходы организации – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Сопоставлением величины расходов с суммой полученного дохода рассчитывается финансовый результат отчетного периода – прибыль или убыток.

Анализ экономической информации позволяет в современных экономических условиях придерживаться следующих определений основных терминов. Под *затратами* понимается стоимость всех видов ресурсов, используемых предприятием для получения прибыли или достижения иных целей предприятия в настоящее время и в будущем. Под *расходами* следует понимать ту часть затрат, понесенных предприятием, которая в отчетном периоде ведет к получению соответствующей ей величины дохода. Для того чтобы не было разночтений, понятия «затраты» и «расходы» в данном учебном пособии идентифицируются.

Железная дорога и ее структурные подразделения, выполняя свои функции в соответствии с принятым Уставом, несет расходы, дифференцированные по видам деятельности, в составе которых выделяют: эксплуатационные расходы и расходы по иным видам деятельности.

Под расходами по перевозкам, или эксплуатационными расходами, понимаются расходы организаций железной дороги, связанные с транспортировкой продукции, ее перемещением из пунктов производства в пункты потребления, с предоставлением транспортных услуг пассажирам.

Затраты на производство (перевозки) относятся к числу важнейших показателей, характеризующих деятельность транспортных предприятий. На их основе определяют себестоимость перевозок и продукции, производимой организациями железной дороги, а также финансовые результаты. Они являются базой для формирования железнодорожных тарифов на грузовые и пассажирские перевозки, дополнительных сборов и цен на продукцию иных видов деятельности.

Задачей организаций транспорта является эффективное управление затратами на производство (перевозки) путем рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, внедрения новейшей техники и прогрессивных технологий, а задачей работников учета – обеспечение органов управления транспортом своевременной информацией, на основе которой должны приниматься эффективные управленческие решения.

В организации учета затрат на железной дороге должна в полной мере проявляться контрольная функция учета. Она обуславливает такое его построение, которое обеспечивает получение информации об эксплуатационных расходах, расходах на осуществление видов деятельности, не связанных с перевозками, вне зависимости от места и времени их совершения, составление первичной и сводной отчетности и проведение аналитической работы по поиску путей снижения себестоимости перевозок и продукции.

Традиционно к основным задачам бухгалтерского учета затрат относят:

- 1) контроль производственной деятельности, в том числе наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат в сопоставлении с их нормативными и плановыми размерами;
- 2) исчисление себестоимости выпускаемых продуктов и калькулирование цен на готовую продукцию;
- 3) принятие управленческих решений в области планирования, формирования производственных программ и экономической стратегии на будущее;
- 4) оценка производственных запасов;
- 5) определение финансовых и оценка экономических результатов производственной деятельности предприятия.

Кроме перечисленных, к числу задач учета затрат относят расчеты по обоснованию эффективности выбора производственных программ, оценку рентабельности произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, анализ изменений в структуре производства.

Все названные задачи можно свести к одной – контролю за ходом производства и результатами хозяйственной деятельности. Эту деятельность

осуществляют люди, следовательно, именно они и выступают объектом контроля. Действительно, за затраты отвечают конкретные люди, и поэтому для оценки эффективности деятельности этих людей учет затрат организуется по центрам ответственности. Основываясь на данных учета затрат по центрам ответственности, бухгалтерия может либо выявить степень соответствия фактических затрат нормативным, заложенным в смету, либо оценить, соответствует ли прибыль запланированной величине. Таким образом, в основу управления хозяйственным механизмом, как и в основу всего бухгалтерского учета, заложен принцип персональной ответственности.

Для организаций железной дороги основные задачи бухгалтерского учета затрат приведены на рисунке 5.1.

Учет затрат и калькулирование себестоимости перевозок должны организовываться с учетом следующих требований:

- согласованность фактических объектов учета затрат и калькулирования себестоимости перевозок;
- группировка затрат в бухгалтерском учете по производственным подразделениям, элементам и статьям расходов;
- включение затрат всех структурных подразделений железной дороги отчетного периода в себестоимость перевозок;
- расширение по возможности состава затрат, относимых на объекты их учета по прямому признаку;
- развитие методологии и организации учета затрат на перевозки с целью их приближения к международным стандартам и мировой практике.

Для обеспечения единых принципов формирования учетно-экономической информации об издержках производства в отраслях экономики Республики Беларусь государством установлен общий порядок определения затрат, включаемых в себестоимость продукции, группировки, отражения в учете затрат на производство в организациях независимо от вида их деятельности, форм собственности и ведомственной подчиненности, что регламентируется Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными постановлениями Министерства экономики Республики Беларусь от 26.01.1998 г. № 19-12/3977; Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 26.01.1998 г. № 01-21/8; Министерства финансов Республики Беларусь от 26.01.1998 г. № 3; Министерства труда Республики Беларусь 30.01.1998 г. № 03-02-07/300 (с изменениями и дополнениями); № 142/95/60/95 от 04.07.2002 г.; № 34/12/16/13 от 29.01.2003 г.; № 258/186/256/166 от 30.12.2003 г., постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182 "Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету "Расходы организаций".



Рисунок 5.1 – Задачи бухгалтерского учета затрат на перевозки и производство продукции (работ, услуг) в организациях железной дороги

На основании этих положений и с учетом специфики технологического процесса перевозок на железной дороге разрабатываются и утверждаются отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости перевозок (продукции, работ, услуг). К таким документам относятся приказ Начальника дороги от 27.11.2002 г. № 1012 НЗ "Об утверждении особенностей отражения затрат по перевозкам и расчетов между предприятиями, входящими в баланс основной деятельности Белорусской железной дороги", согласованный с Министерством финансов Республики Беларусь; Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) организаций эксплуатационной деятельности Белорусской железной дороги, утвержденные постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 11.12.2003 г. № 240/172/153. Кроме того, для достижения единообразия планирование, учет расходов железной дороги и калькулирование перевозок (работ, услуг) осуществляются по единой Номенклатуре расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги.

5.2 Виды деятельности железной дороги и организация их обособленного учета

Методология и организация бухгалтерского учета в различных отраслях экономики зависят в определенной мере от технологических, экономических и организационных особенностей каждой отрасли.

Железнодорожный транспорт как отрасль, оказывающая услуги производственного характера, осуществляет перемещение продуктов труда из пунктов их производства в пункты потребления, продолжая процесс производства в сфере обращения. Кроме того, он удовлетворяет потребность населения в передвижении, создавая тем самым товар-услугу. Продукт транспорта, т. е. перемещение, не имеет вещественной формы, потребляется в момент производства и не является объектом хранения. Такой характер продукта обуславливает отсутствие на железной дороге сырья и основных материалов, используемых в других отраслях народного хозяйства республики для производства готового продукта. В связи с этим на железной дороге доля материальных ресурсов в составе оборотных средств составляет примерно 30–35 %.

Предмет перевозки – груз – не является собственностью дороги и, следовательно, не выступает в качестве элемента ее средств производства. В отличие от предметов труда в промышленности, на железной дороге предмет перевозки в процессе труда не подвергается обработке, не изменяет своей самостоятельной потребительской формы; стоимость перевозимого груза не входит в стоимость полезного эффекта (перемещения), а, следовательно, и в

издержки производства железной дороги. Поэтому в бухгалтерском учете железной дороги перевозимые грузы ни по количеству, ни по стоимости не отражаются. Они, как и перевозимые пассажиры, являются объектом лишь статистического учета.

Процесс производства (перевозки), рассматриваемый только как перемещение грузов и пассажиров, не имеет законченных операций. Поэтому на железной дороге не определяют и не оценивают незавершенное производство.

Железная дорога в процессе своего функционирования осуществляет следующие виды деятельности:

– перевозку, которая согласно Общегосударственного классификатора видов экономической деятельности (ОКЭД) относится к деятельности железнодорожного транспорта и является основной деятельностью;

– иные виды деятельности.

Деятельностью железнодорожного транспорта являются перевозки грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа и почты. К расходам по деятельности железнодорожного транспорта относятся затраты, связанные с эксплуатационной деятельностью (возмещаемые за счет тарифов) за отчетный период, вспомогательными и дополнительными транспортными услугами, оказываемыми грузоотправителям и пассажирам при перевозке (возмещаемые за счет дополнительных сборов).

Деятельность железнодорожного транспорта, расходы по которой возмещаются за счет транспортных тарифов, включает все виды работ организаций и структурных подразделений Белорусской железной дороги, определенные технологическим процессом и связанные с эксплуатационной деятельностью: грузовая и техническая работа станций, организация движения поездов, все виды работ, связанные с организацией пассажирских перевозок, содержание и обслуживание подвижного состава и постоянных устройств железнодорожного транспорта и др.

Тариф предусматривает выполнение железной дорогой ассортимента работ и услуг для клиента, принимая от него груз к перевозке: погрузка на станции отправления, доставка до конечного пункта, выгрузка на станции назначения, расход на документальное оформление перевозки и др. Стоимость пассажирского билета включает в себя не только доставку пассажира до места назначения в соответствующем вагоне (мягком, купейном, плацкартном, общем и т. п.), но и оказание ему в пути следования различных услуг: отопление вагона в зимнее время, уборка вагона, нормальная работа сантехнического оборудования, обеспечение горячими и прохладительными напитками, а также предметами личной гигиены, постельным бельем и др. Таким образом, выполняемые железной дорогой работы и услуги относятся к основной деятельности только в том случае, если обусловленные ими затраты возмещаются из тарифа.

Деятельность железнодорожного транспорта, расходы по которой воз-

мещаются за счет дополнительно установленных сборов, включает все виды услуг, сопутствующих осуществлению технологического процесса перевозок и повышению качества обслуживания клиентуры и пассажиров. К расходам по данному виду деятельности относятся затраты, возникающие при их осуществлении и связанные с повышением качества обслуживания клиентуры в соответствии с действующими Правилами и Условиями перевозок грузов и пассажиров.

Иные виды деятельности – это виды деятельности по производству продукции и выполнению работ (услуг) для реализации на рынке товаров и услуг с целью получения дополнительных доходов. К иным видам деятельности относится деятельность, не связанная с осуществлением или обеспечением общего технологического процесса перевозок, например, производство товаров народного потребления, подсобное сельское хозяйство, прочая реализация, внереализационные операции и др.

Особенностью данных видов деятельности является то, что их продукция, работы, услуги не потребляются основной деятельностью и, следовательно, в себестоимость перевозок не включаются. Затраты на их производство возмещаются не тарифной платой (доходами от перевозок), а за счет выручки от реализации этой продукции (работ, услуг).

В бухгалтерском учете через систему счетов основная и иные виды деятельности получают раздельное отражение. По видам продукции, работ и услуг формируют затраты производства, а при наличии реализации определяют выручку и финансовые результаты, что позволяет оценить эффективность не только основной, но и иной деятельности по ее видам.

5.3 Классификация расходов железной дороги для целей бухгалтерского учета

Чтобы построить рациональную систему учета затрат на железной дороге, необходима научно обоснованная и отвечающая практическим требованиям их классификация. Наглядно классификация затрат железной дороги представлена на рисунке 5.2.

В зависимости от видов выполняемых работ различают эксплуатационные расходы, расходы по иным видам деятельности (в настоящее время по подсобно-вспомогательной) и общие расходы.

Эксплуатационными расходами называют текущие расходы железной дороги, связанные с осуществлением перевозочного процесса (перевозка грузов, пассажиров, багажа и почты).

Расходы по иным видам деятельности представляют собой расходы по видам деятельности, часто не связанным с перевозочным процессом, при которых производятся продукты с целью их продажи третьим лицам.



Рисунок 5.2 – Классификация затрат железной дороги

Общими расходами являются расходы организаций железнодорожного транспорта, связанные с обеспечением и управлением производственного процесса, независимо от осуществляемого ими вида деятельности.

По отношению к перевозочному процессу различают расходы основные производственные и общехозяйственные.

Основными производственными называют затраты, обусловленные технологией производственного процесса. Без этих затрат не может совершаться перемещение грузов и пассажиров и любой процесс производства. Так, для процесса перевозок основными будут затраты на электроэнергию для тяги поездов; зарплату локомотивных, составительских и поездных бригад; амортизация подвижного состава и т. д.

Общехозяйственными являются расходы по обслуживанию транспортно-го и других процессов на предприятии и управлению этими процессами. К ним относятся расходы по содержанию основных средств общего назначения, расходы по содержанию аппарата управления, подготовке кадров, обслуживанию служебных вагонов, непроизводственные расходы.

Деление затрат на основные и общехозяйственные имеет важное значение с точки зрения экономии средств, так как дает возможность контролировать размер и принимать меры к их сокращению.

По способу включения в себестоимость перевозок и продукции расходы подразделяют на прямые и косвенные.

Прямыми называются расходы, которые в процессе учета или калькулирования относятся на себестоимость конкретного вида перевозок, продукции (работ, услуг) непосредственно по данным первичных документов. Например, расходы по продаже билетов относятся на перевозки пассажиров, расходы по приему к отправлению и выдаче грузов относятся на грузовые перевозки и т. д.

Косвенные расходы относятся к нескольким объектам калькулирования одновременно. Поэтому их предварительно учитывают на собирательно-распределительных счетах, а затем распределяют между объектами калькуляции. На железных дорогах к таким затратам относят, например, расходы по текущему содержанию пути, устройств сигнализации и связи, по содержанию контактной сети, зарплату за непроработанное время, расходы по охране труда, расходы, связанные с работой и содержанием оборудования, и т. п.

В зависимости от изменения объема перевозок и производства текущие затраты подразделяют на переменные (зависящие, условно-переменные) и постоянные (независящие, условно-постоянные).

Переменные – затраты, размер которых при увеличении или уменьшении объема работы изменяется прямо пропорционально этому увеличению или уменьшению. Иначе их называют затратами на изделие или на единицу работы, поскольку они связаны непосредственно с производством данного

изделия или работы. В организациях железной дороги к переменным расходам относятся, как правило, основные производственные расходы.

К *постоянным* относят затраты, не изменяющиеся при увеличении или уменьшении объема работы (перевозок). К ним относятся общехозяйственные расходы и некоторые виды основных производственных расходов, например, амортизация основных средств.

В бухгалтерском учете деление расходов производства на переменные и постоянные используется для контроля их величины и оценки уровня изменения в соответствии с изменением объема работы.

По способу детализации расходы группируют по статьям и элементам затрат.

Статьи показывают направление затрат, т. е. на выполнение каких работ или операций израсходованы средства. В организациях железной дороги статья содержит затраты на одну или совокупность хозяйственных операций. Статьями, например, являются: в локомотивном депо – работа электровозов в грузовом движении, в вагонном депо – обслуживание вагонов в пассажирских поездах и т. п. Регламентацию статей осуществляют согласно утвержденной Номенклатуре расходов. В разрезе статей расходов ведется бухгалтерский учет затрат на производство организаций железной дороги, составляется отчетность и калькулируется себестоимость перевозок. Поэтому учет затрат на производство в разрезе статей расходов называется *калькуляционным* разрезом учета.

Элементы затрат показывают, сколько и каких средств израсходовано на выполнение работ или произведенных операций. Учет затрат по элементам называется экономическим разрезом учета издержек производства. Он позволяет предприятию определять потребность в разных видах средств, выявлять резервы их снижения и является существенным дополнением по-статейного учета затрат, а также служит для эффективного управления издержками производства.

В бухгалтерском учете издержки производства группируют по элементам (таблица 5.1).

К элементу "Затраты на оплату труда" относятся выплаты за выполненную работу или отработанное время, премии за производственные результаты, надбавки за профессиональное мастерство, вознаграждения за выслугу лет, оплата отпусков, доплаты за работу в ночное время, разъездной характер работы, сверхурочную работу, за совмещение профессий и др.

По элементу "Отчисления на социальные нужды" учитывают обязательные отчисления организаций в Государственный фонд социальной защиты населения. Отчисления производятся по нормам, установленным государством в процентах от суммы затрат на оплату труда.

Таблица 5.1 – Сравнительная группировка затрат по элементам промышленных предприятий и предприятий железной дороги

Элементы затрат предприятий железной дороги	Элементы затрат промышленных предприятий
1 Затраты на оплату труда	1 Затраты на оплату труда
2 Отчисления на социальные нужды	2 Отчисления на социальные нужды
3 Материалы	3 Материальные затраты
4 Топливо	4 Амортизация
5 Электроэнергия	5 Прочие затраты
6 Амортизация	
7 Прочие затраты	
<i>Примечание</i> – Порядковый номер элемента затрат является его кодом, который используется для шифровки данного элемента в аналитическом учете затрат.	

К элементу "Материалы" относятся: стоимость материалов всех видов, предметов в обороте и запчастей, потребленных при изготовлении продукции, эксплуатации и ремонте оборудования, подвижного состава и других объектов основных средств, для упаковки продукции и на хозяйственные нужды; потери от недостачи поступивших материалов в пределах норм убыли; износ инструментов, инвентаря, спецодежды; стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями.

К элементу "Топливо" относится топливо всех видов: жидкое (нефть, бензин и т. д.), твердое (уголь, торф и т. д.), газообразное.

К элементу "Электроэнергия" относится тепловая энергия, электрическая энергия как приобретенная со стороны, так и выработанная самостоятельно организацией.

По элементу "Амортизация" отражают амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, которые организации начисляют по нормам, установленным исходя из нормативного срока их службы или срока их полезного использования, а также амортизационные отчисления по используемым в производственной деятельности нематериальным активам.

К "Прочим затратам" относят налоги, сборы, отчисления во внебюджетные фонды, отчисления в ремонтный фонд или в резерв на капитальный ремонт основных средств; платежи по кредитам, расходы по командировкам, плата за аренду объектов основных средств, плата за подготовку и переподготовку кадров; оплата услуг банков, связи и т. д.

По периодичности образования затраты организаций делят на текущие и единовременные.

Текущие затраты представляют собой постоянно осуществляемые в течение текущего периода затраты организаций, связанные с осуществлением производственной деятельности каждого подразделения.

Единовременные затраты – затраты носящие разовый характер, обусловленные производственной необходимостью каждого подразделения.

По степени экономической однородности различают одноэлементные и комплексные затраты. *Одноэлементные* (простые) затраты состоят из одного экономического элемента. К ним относятся материалы, топливо, электроэнергия, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды. *Комплексные* (сложные) – это затраты, включающие несколько разнородных экономических элементов, имеющих одинаковое назначение. К ним относятся общепроизводственные, общехозяйственные расходы, потери от брака и т. п.

По целесообразности осуществления затраты делятся на производительные и непроизводительные. *Производительными* называются затраты, которые оправданы и целесообразны в данных условиях осуществления перевозочного процесса или процесса производства. *Непроизводительные* – это такие затраты, которые образуются по причинам, связанным с недостатками технологии и организации производственного процесса, простоями, потерями от брака и т. п.

Классификация затрат позволяет рационально организовать планирование и учет расходов, использовать полученную информацию для калькулирования себестоимости перевозок и продукции.

5.4 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости перевозок (продукции, работ, услуг)

В рыночной экономике уровень цен на продукцию, работы и услуги определяется спросом и предложением или устанавливается централизованно государством, что делает затраты на производство наиболее значительным и существенным объектом бухгалтерского учета. Осуществление контроля за затратами на производство становится наиболее важным звеном бухгалтерской работы, так как только контролируя процесс формирования затрат, можно добиться их снижения и, как следствие, роста прибыли предприятия. Контроль за затратами на производство в организации предполагает ведение учета затрат по центрам ответственности.

Центр ответственности определяется как подразделение организации или отдел, руководитель которого наделен соответствующими правами и несет ответственность за результаты работы этого подразделения (отдела). Для железной дороги в целом центрами ответственности выступают отдельные структурные подразделения отделений железной дороги и организации дорожного подчинения, где накапливается информация о производственных затратах с целью ее обобщения в сводной отчетности о затратах и принятия управленческих решений по снижению себестоимости перевозок (продукции, работ, услуг). При формировании затрат на производство на уровне структурного под-

разделения и организаций дорожного подчинения центрами ответственности являются цех, производственный участок, бригада и отдел, материальный склад и пр. В этих центрах накапливается информация о производственных затратах, на основании которой должностные лица могут оценить, насколько рационально использовались материальные, трудовые и финансовые ресурсы. Такое распределение учета затрат на производство по организационным единицам и ответственным исполнителям цехов, участков повышает ответственность персонала организации за уровень затрат.

На базе учетных данных о затратах калькулируется себестоимость продукции, работ и услуг. В отечественной практике бухгалтерского учета затрат применяются следующие методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости: позаказный, попроцессный и нормативный.

Позаказный метод учета затрат и калькуляции себестоимости предусматривает учет затрат по каждому заказу на основании первичных документов, в которых обязательно указывают коды заказов, используемые в качестве группировочного признака.

Заказом является объект или группа однородных объектов основных средств, подвергающихся капитальному ремонту, отдельные наименования или группа запасных частей и т. п. При большой номенклатуре производства, например запасных частей, учет затрат по их наименованиям весьма трудоемок. Для снижения трудоемкости применяют укрупненные заказы, которыми являются однородные группы запасных частей.

На железной дороге позаказный метод учета затрат в основном применяется при осуществлении иных видов деятельности, а для учета эксплуатационных расходов и калькуляции себестоимости перевозок непригоден по двум причинам:

- расчет себестоимости грузовых и пассажирских перевозок ведется по данным сводной отчетности;
- структурным подразделениям, где формируются и обрабатываются информационные потоки, заказы на осуществление затрат по видам перевозок не выдаются и не могут выдаваться.

Технологические особенности производственного процесса на транспорте и порядок формирования затрат служат основанием для применения железной дорогой **попроцессного метода учета и калькуляции себестоимости перевозок**. Условиями его применения являются наличие нескольких взаимосвязанных между собой технологических процессов и использование продуктов отдельных технологических процессов для получения конечного продукта.

Перевозка – это конечный продукт железной дороги в целом. Общий производственный 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.

Технологические процессы отличаются друг от друга содержанием, измерителями, другими признаками и организационно осуществляются соответствующими структурными подразделениями. По каждому технологическому процессу в бухгалтерском учете структурного подразделения ведется накопление прямых затрат с их детализацией на затраты живого и овеществленного труда. Регламентация для конкретного структурного подразделения расходов на технологические процессы осуществлена в Номенклатуре расходов. На основании данных о затратах определяют себестоимость промежуточного продукта (тонно-километра брутто, локомотиво-часа маневровой работы и т. п.) – технологическую себестоимость. При этом у предприятия может быть один или несколько видов промежуточной продукции, по которым оно составляет калькуляции себестоимости. Для определения себестоимости каждого вида промежуточного продукта требуется затраты, учтенные по технологическим процессам (статьям расходов), распределить по видам промежуточных продуктов.

Рассматривая попроцессный метод, нужно иметь в виду, что учет затрат по технологическим процессам не требует обязательного калькулирования себестоимости промежуточного продукта (процесса). Его основной задачей может являться контроль за затратами по процессу и определение отклонений от величины, рассчитанной по нормам.

Таким образом, **попроцессный метод учета** – это учет затрат по технологическим процессам как частям общего процесса производства готового продукта, в данном случае перевозок. Он позволяет усилить контроль за издержками, выявить резервы экономии на конкретных участках производства. Контроль за издержками по технологическим процессам эффективнее контроля за себестоимостью конечной продукции. Знание себестоимости операций технологического процесса позволяет оценить его экономичность в зависимости от прогрессивности используемых основных средств, инструментов, материалов, организации труда и т. д.

Разумеется, себестоимость перевозок не есть сумма себестоимостей технологических процессов, поскольку последние отличаются друг от друга содержанием и измерителем работы, так же как они одновременно отличаются от конкретного продукта железной дороги.

Определение результатов работы технологических подразделений и предприятия в целом по использованию ресурсов возможно лишь по окончании месяца, квартала или года, но этого для эффективного управления производством недостаточно. На основании такой информации можно знать прошлое, намечать задачи на будущее. Но она не позволяет

видеть настоящее, имеющиеся недостатки и принимать немедленные решения, изменяющие развитие хозяйственной деятельности в нужном направлении.

Чтобы управление было эффективным, требуется в оперативном порядке фактические затраты сопоставлять с нормативными (стандартными) и исчисленные отклонения в кратчайший срок доводить до сведения руководителей соответствующих структурных подразделений для анализа и принятия мер. Этому требованию системы управления в наибольшей мере отвечает **нормативный метод учета издержек производства**.

Нормативный метод учета состоит в раздельном отражении фактических затрат на производство по нормам и отклонениям от установленных норм, в оперативном выявлении причин отклонений и анализе уровня затрат для выявления резервов эффективного использования производственных ресурсов.

Важнейшим условием применения нормативного метода учета является наличие норм затрат на единицу продукции (работ). Норма затрат – это оптимальная величина затрат труда, материальных и денежных средств. Поэтому норма должна быть технически обоснованной, служить фактором борьбы за экономное расходование средств, способствовать внедрению новой техники и технологии, совершенствованию форм организации труда. Расходование средств сверх нормы, как правило, является результатом различных нарушений технологического процесса выполнения работ. Нормы затрат периодически пересматривают, корректируют. Изменения норм учитывают при определении фактической себестоимости перевозок, продукции.

Учет затрат по нормам и отклонениям от норм организуется на основании документов. Затраты по нормам оформляют обычными документами (маршрутами, нарядами, лимитно-заборными картами и т. п.), сверх норм – специальными или сигнальными документами, отличающимися от обычных цветом бумаги или цветной полосой. Все документы, оформляющие расходование средств сверх установленных норм, подписывает руководитель предприятия, который одновременно принимает соответствующее решение.

Сигнальные документы – наиболее действенный способ учета отклонений от норм затрат. Их применяют, если отклонения выявляют до начала процесса производства, что, в свою очередь, позволяет осуществлять предварительный контроль за расходованием средств. Например, сверхнормативный расход материалов оформляют сигнальными требованиями, указывая в них код объекта учета затрат, требующего дополнительного расхода материалов. При необходимости исправить брак в работе выписывают наряд, имеющий установленный отличительный знак, и сумму, исчисленную по наряду, относят к отклонениям от норм затрат по оплате труда.

Через сигнальные документы наиболее полно реализуется главная идея нормативного метода учета затрат – предварительный, до совершения хозяйственных операций, контроль за расходованием трудовых, материальных и денежных ресурсов. Однако составлять сигнальные документы не всегда возможно. Их не применяют, например, для учета отклонений по амортизационным затратам, общепроизводственным и общехозяйственным расходам. В этом случае отклонения определяют по окончании отчетного периода посредством сопоставления фактического расхода с нормативным. Если данный расход зависит от объема работы, то нормативная его величина предварительно пересчитывается на фактический объем выполненной работы. Следовательно, вместо предварительного выявления и контроля отклонений от норм затрат может применяться последующий контроль.

Эксплуатационные расходы структурных подразделений при нормативном методе учитывают по статьям номенклатуры с подразделениями на затраты в пределах норм, отклонения от норм и изменения норм. На основании специальных и сигнальных документов организуется оперативный учет причин отклонений от норм с указанием виновников их образования. Для этого на предприятиях разрабатывается номенклатура причин отклонений от норм. Каждой из них присваивают свой код, проставляемый затем в первичных документах и машинограммах затрат на производство. Выявленные отклонения от норм затрат тщательно изучают, устанавливают исполнителей, по вине которых образовался перерасход средств, разрабатывают мероприятия по устранению действия отрицательных факторов. Так, по заработной плате могут быть следующие причины отклонений: доплата за сверхурочные часы работы, оплата работ по исправлению брака, оплата времени простоя и т. п.

Отклонения от нормативных показателей в структурных подразделениях необходимо выявлять по каждому элементу затрат и статье Номенклатуры расходов.

5.5 Система счетов для учета затрат на производство (перевозки) в организациях железной дороги. Порядок отражения записей на счетах бухгалтерского учета

Построение бухгалтерского учета затрат на производство в организациях железной дороги определяется содержанием осуществляемой ею хозяйственной деятельности, классификацией затрат и номенклатурой расходов.

Моментом учета текущих затрат является момент их начисления. При этом расходы, относящиеся к данному отчетному периоду, необходимо своевременно отражать в системе синтетического и аналитического учета.

Синтетический учет дает общую характеристику затрат организаций железной дороги по видам деятельности. Для этого используются счета:

- 20 "Основное производство";
- 23 "Вспомогательное производство";
- 25 "Общепроизводственные расходы";
- 26 "Общехозяйственные расходы";
- 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Счета 20, 23, 29 являются калькуляционными, а 25,26 – собирательно-распределительными.

На счете 20 “Основное производство” учитывают эксплуатационные расходы организаций железной дороги. По его данным определяют себестоимость работ по перевозкам. Счета 23 и 29 предназначены для учета затрат по вспомогательным и обслуживающим производствам и хозяйствам.

На счете 25 "Общепроизводственные расходы" учитываются расходы, связанные с организацией и обслуживанием производства. На железной дороге счет 25 используется для отражения расходов общих для всех отраслей хозяйств железной дороги. В составе указанных расходов выделяются: оплата труда производственного персонала за непроработанное время; скидка со стоимости форменной одежды; расходы, связанные с осуществлением мероприятий по технике безопасности, производственной санитарии и охране труда; командировочные расходы, не относящиеся к руководителям и специалистам; затраты по обслуживанию и текущему ремонту зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения; расходы, связанные с амортизацией производственных основных фондов и износом предметов в обороте производственного назначения; затраты по содержанию резервного подвижного состава; отчисления на социальные нужды от фонда оплаты труда производственных работников и другие затраты.

Для текущего учета и контроля за исполнением сметы расходов общехозяйственного назначения и прочих расходов предназначен счет 26 "Общехозяйственные расходы". На нем обобщается информация о расходах для нужд управления, несвязанных непосредственно с производственным процессом.

В организациях железной дороги на этом счете отражаются следующие группы затрат: оплата труда руководителей, специалистов и другого персонала, не относящегося к аппарату управления; амортизация объектов основных средств общехозяйственного назначения и нематериальных активов; обслуживание и текущий ремонт здания, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения; отчисления в инновационный фонд; затраты на изобретательство и рационализаторство; затраты, связанные с подготовкой кадров и обслуживанием трудящихся; отчисления на содержание военизированной, пожарной и сторожевой охраны, обслуживанием служебно-технических вагонов; налог на землю; экологический налог; общепроизводственные расходы, которые связаны с особенностями работы железнодорожного транспорта; содержание представительств железной дороги за рубежом и др.

5.5.1 Учет затрат по основному производству

Для обобщения информации о затратах, связанных с осуществлением перевозочного процесса и его эффективным функционированием, Планом счетов предусмотрен счет 20 "Основное производство". Счет 20 ведется в организациях (структурных подразделениях), отделениях дороги, Управлении Белорусской железной дороги.

По дебету счета 20 "Основное производство" отражаются прямые затраты, связанные непосредственно с перевозочным процессом, а также часть затрат вспомогательных производств, косвенные затраты, связанные с управлением и обслуживанием основного производства (после их распределения) и не возмещенные потери от брака.

На данном счете отражаются затраты, которые покрываются за счет тарифов, формируемых согласно действующим тарифным руководствам, дополнительным и комиссионным сборам.

К счету 20 "Основное производство" открываются следующие субсчета:

- 20-1 "Железнодорожные перевозки";
- 20-2 "Погрузочно-разгрузочные работы";
- 20-3 "Транспортно-экспедиционные операции";
- 20-4 "Ремонт объектов пути";
- 20-0 "Сверхнормативные затраты".

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 в порядке перераспределения средств.

Учет затрат в отделениях дороги на субсчете 20-1 "Железнодорожные перевозки" ведется обособленно в разрезе видов перевозок отдельно по грузовым и пассажирским перевозкам, в случае необходимости организуется обособленный учет затрат по хозяйствам. Учет расходов по перевозкам в структурных подразделениях ведется без разделения на виды перевозок на субсчете 20-1 "Железнодорожные перевозки". Незавершенное производство по данному субсчету отсутствует.

На субсчете 20-2 "Погрузочно-разгрузочные работы" 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, связанные с осуществлением ремонтных работ пути.

Субсчет 20-0 "Сверхнормативные затраты" предназначен для отражения затрат по основному производству сверх установленных нормативов. Обособленно по данному субсчету должен быть организован учет сверхнормативных затрат по железнодорожным перевозкам, погрузочно-разгрузочным и транспортно-экспедиционным операциям, ремонту пути.

По дебету счета 20 "Основное производство" отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств;
- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства;
- потери от брака и простоев.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ и оказанием услуг, относятся на счет 20 "Основное производство" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и других. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 "Основное производство" с кредита счета 23 "Вспомогательные производства".

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются в дебет счета 20 "Основное производство" с кредита счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". Потери от брака списываются на счет 20 "Основное производство" с кредита счета 28 "Брак в производстве".

По кредиту счета 20 "Основное производство" отражаются суммы фактической себестоимости выполненных работ и услуг, которые списываются в дебет счета 90 "Реализация".

Сальдо по счету 20 "Основное производство", субсчетам 20-2, 20-3, 20-4 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Корреспонденция счетов по счету 20 "Основное производство" представлена в таблице 5.2.

Т а б л и ц а 5.2 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 20 "Основное производство"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Формирование полной величины затрат на производство (перевозки)</i>		
Начисление амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов, непосредственно участвующих в процессе производства (перевозок)	20	02, 05
Отпуск в производство сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, конструкций и деталей, топлива, предметов в обороте	20	10
Начисление износа на спецодежду в эксплуатации и другие предметы в обороте	20	10-0

Продолжение таблицы 5.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг отклонений в стоимости материальных ресурсов или транспортно-заготовительных расходов	20	16, 17
Отнесение на расходы сумм НДС, уплаченных при приобретении либо при ввозе на таможенную территорию РФ материальных ресурсов, использованных при производстве продукции (услуг), освобожденной от НДС	20	18
Включение в себестоимость стоимости продукции, работ, услуг вспомогательных производств	20	23
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг общепроизводственных расходов	20	25
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг общехозяйственных расходов	20	26
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг окончательных потерь от брака	20	28
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг фактических затрат обслуживающих производств: по содержанию углеподъемных кранов, дорожных лабораторий, питьевых шахтных и трубчатых колодцев, устройств для слива привозной воды на остановочных пунктах и перегонах, наружных канализационных сетей и сооружений, подключенных к железнодорожным коллекторам и др.	20	29
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг стоимости работ и услуг, выполненных сторонними организациями	20	60, 76
Начисление налогов в бюджет, относимых на себестоимость продукции, работ, услуг	20	68
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг суммы отчислений в Фонд социальной защиты населения	20	69
Начисление основной и дополнительной заработной платы основным производственным рабочим	20	70
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг командировочных, представительских и других расходов	20	71
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг компенсации за использование личных автомобилей для служебных целей	20	73
Внесение в качестве вклада в уставный фонд объектов незавершенного производства	20	75
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг сумм недостач и потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли	20	94

Окончание таблицы 5.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление резервов: на оплату отпусков основных производственных рабочих, на ремонт основных средств, когда ремонт производится неравномерно на протяжении года, используемых в основной деятельности; на ремонт арендованных основных средств, используемых в основной деятельности, производимый по условиям договора за счет средств арендатора; на восстановление и ремонт шин транспортных средств (покрышек, камер, ободных скатов)	20	96
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг расходов на подготовку и освоение новых производств	20	97
<i>Списание затрат, связанных с производством (перевозками)</i>		
Принятие на учет возвратных отходов из производства по ценам возможного использования, материалов, возвращенных из основного производства	10	20
Списание стоимости забракованных изделий и работ	28	20
Отражение претензий за брак и простои, связанные с основным производством и возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом	76	20
Списание расходов, связанных с перевозочной деятельностью, при передаче их отделению железной дороги по системе внутридорожных экономических отношений и расчетов, а также расходы по работам, выполненным структурными подразделениями по ликвидации последствий аварий, и др.	79	20
Списание фактической себестоимости реализованных (выполненных или оказанных) работ, услуг основного производства	90	20
Списание затрат основного производства по аннулированным заказам (договорам), по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации	91	20
Списание затрат основного производства в связи с чрезвычайными обстоятельствами, авариями, крушениями и другими аналогичными ситуациями	92	20

В организационной структуре Белорусской железной дороги при учете затрат на производство выделяют следующие три уровня:

– первый уровень – структурное подразделение отделения железной дороги, где осуществляется группировка информации о затратах в рамках первичного учета;

– второй уровень – отделения железной дороги, где осуществляется группировка сводной информации о затратах по своим структурным подразделениям и собственному хозяйству отделения железной дороги, и организации дорожного подчинения, где осуществляется группировка информации о затратах в рамках первичного учета;

– третий уровень – Управление железной дороги, где осуществляется группировка сводной информации о затратах по отделениям железной дороги и организациям дорожного подчинения.

Структурные подразделения отделения железной дороги, собственное хозяйство отделения железной дороги и организации дорожного подчинения осуществляют учет хозяйственных операций, связанных с отражением затрат основного производства по схеме бухгалтерских записей, приведенной в таблице 5.2.

Отчетной формой, отражающей затраты основного производства, является отраслевая отчетность о затратах формы 69-жел.

5.5.2 Учет затрат вспомогательных производств

Производство признается вспомогательным, если оно производит продукцию (выполняет работы, оказывает услуги) для нужд основного производства. Помимо этого, такое производство может оказывать услуги другим вспомогательным производствам, обслуживающим производствам и хозяйствам, а также сторонним потребителям.

Для обобщения информации о затратах организаций (структурных подразделений), которые являются вспомогательными для основного производства (перевозочной деятельности), предназначен счет 23 "Вспомогательные производства". На счете 23 "Вспомогательные производства" учитываются затраты подразделений, обеспечивающих основное производство электроэнергией, паром, газом и другими видами энергии, осуществляющих транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов, штампов, запасных частей, возведение временных (нетитульных) сооружений и т. д.

К счету 23 "Вспомогательные производства" открываются следующие субсчета:

23-1 "Обслуживание различными видами энергии";

23-2 "Водоснабжение";

23-3 "Услуги по ремонту сторонним организациям";

23-4 "Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций и прочее";

23-5 "Эксплуатация мелких транспортных средств";

23-6 "Возведение временных (нетитульных) сооружений";

23-7 "Добыча нерудных материалов";

23-8 "Лесозаготовки и лесопиление";
 23-9 "Строительство";
 23-0 "Сверхнормативные расходы".

На субсчете 23-1 "Обслуживание различными видами энергии" отражаются затраты автономных энерго- и паросиловых хозяйств, в состав которых входят стационарные и передвижные электростанции, распределительные и трансформаторные подстанции, паровые, теплофикационные, водяные и воздушные сети, парокотельные, бойлерные, кислородные, насосные, компрессорные и другие установки, устройства диспетчерской связи и специальной сигнализации, радиоустановки и другие энергетические объекты.

На субсчете 23-2 "Водоснабжение" отражаются расходы, связанные с обслуживанием системы центрального отопления внутри зданий, затраты на содержание котельной; обслуживанием системы водоснабжения и канализации.

На субсчете 23-3 "Услуги по ремонту сторонним организациям" учитываются затраты по производству капитального и текущего ремонта основных средств сторонним организациям.

На субсчете 23-4 "Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций" учитываются затраты на изготовление по индивидуальным заказам единичных объектов инструментальной оснастки, нестандартного оборудования, приспособлений, узлов, деталей и т. д.

На субсчете 23-5 "Эксплуатация мелких транспортных хозяйств" учитываются затраты транспортных подразделений (цехов, участков и др.), входящих в состав организаций и занятых как обслуживанием основного производства, так и оказанием услуг на сторону.

На субсчете 23-6 "Возведение временных нетитульных сооружений" учитываются затраты, связанные с возведением временных нетитульных сооружений, приспособлений и устройств на строительных площадках. К таким объектам учета относятся приобъектные кладовые, конторы производителей работ, навесы, разводки паро-, воздухо- и энергоснабжения в пределах рабочих зон и т. п.

На субсчете 23-7 "Добыча нерудных материалов" учитываются затраты строительных, дорожно-ремонтных и других организаций (структурных подразделений) по вскрытию грунта, разработке камня, песка и иных нерудных материалов, необходимых для изготовления строительных материалов и осуществления строительных и ремонтных работ, по дроблению камня, заготовке щебня и гравия и т. п.

На субсчете 23-8 "Лесозаготовки и лесопиление" учитываются затраты строительных, деревообрабатывающих и других организаций (структурных подразделений) по заготовке древесины и изготовлению пиломатериалов.

Субсчет 23-9 "Строительство" предназначен для учета затрат подрядных строительных организаций на производство основных работ по строительству

и монтажу объектов, осуществляемых для заказчиков. Застройщики, осуществляющие производство строительных и монтажных работ хозяйственным способом, субсчетом 23-9 "Строительство" не пользуются. Эти организации учитывают затраты на выполнение строительных и монтажных работ на субсчете 08-3 "Строительство и создание объектов основных средств".

Субсчет 23-0 "Сверхнормативные затраты" предназначен для отражения затрат по вспомогательным производствам сверх установленных нормативов. Обособленно по данному субсчету должен быть организован учет сверхнормативных затрат по видам продукции (работ, услуг).

По дебету счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются:

– расходы, связанные со вспомогательными работами, услугами, продукцией, предназначенными для осуществления производственной (перевозочной) деятельности. Данная группа расходов по окончании отчетного периода включается в себестоимость продукции, работ, услуг основного производства (счет 20);

– расходы, связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг сторонним организациям и лицам. Данная группа расходов по мере реализации произведенной вспомогательными производствами продукции, работ, услуг подлежит списанию в дебет счета 90 «Реализация». В составе расходов данной группы выделяют:

– прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

– косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств (учитываемые на счетах 25 и 26);

– потери от брака (счет 28).

Затраты, учтенные по дебету счета 23 "Вспомогательные производства", в конце отчетного периода списываются на соответствующие счета по фактической себестоимости законченной продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Затраты, относящиеся к не законченной производством продукции, незавершенным работам и услугам, остаются на счете 23 "Вспомогательные производства" как незавершенное производство.

Корреспонденция счетов по счету 23 "Вспомогательные производства" представлена в таблице 5.3.

Т а б л и ц а 5.3 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 23 "Вспомогательные производства"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Формирование затрат на производство продукции, работ, услуг</i>		
Начисление амортизации на основные средства и нематериальные активы, используемые во вспомогательных производствах	23	02, 05

Продолжение таблицы 5.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание в установленном порядке расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для целей вспомогательных производств	23	08
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств фактической себестоимости израсходованных материальных ценностей	23	10
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг отклонений в стоимости материальных ценностей или транспортно-заготовительных расходов	23	16, 17
Отнесение на расходы сумм НДС, уплаченных при приобретении либо при ввозе на таможенную территорию РБ материальных ресурсов, использованных при производстве продукции (услуг), освобожденной от НДС	23	18
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг стоимости полуфабрикатов собственного производства	23	21
Включение в себестоимость готовой продукции, работ, услуг вспомогательных производств суммы общепроизводственных расходов в соответствующей доле	23	25
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств суммы общехозяйственных расходов в соответствующей доле	23	26
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств потерь от брака	23	28
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств расходов обслуживающих производств и хозяйств	23	29
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг затрат по ремонту основных средств, выполненных подрядчиками; расходов по оплате работ и услуг, выполненных для цехов вспомогательных производств	23	60
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств начисленных сумм налогов в бюджет и внебюджетные фонды в соответствии с действующим законодательством	23	68
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг отчислений в Фонд социальной защиты населения от суммы фонда оплаты труда рабочих вспомогательных производств	23	69
Начисление заработной платы рабочим вспомогательных производств	23	70
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг расходов, связанных со служебными командировками работников вспомогательного производства	23	71

Продолжение таблицы 5.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств сумм страховых взносов по имущественному и личному страхованию; стоимости работ (услуг), выполненных НИИ и проектно-технологическими организациями	23	76
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств недостач и потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли	23	94
Формирование резервов: на оплату ремонта основных средств, на оплату отпусков работников цехов вспомогательного производства, а также других резервов (в соответствии с учетной политикой организации)	23	96
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств части затрат по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), связанных с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов и других расходов будущих периодов	23	97
<i>Списание затрат, связанных с производством продукции, работ, услуг</i>		
Отражение расходов по оказанным услугам цехами вспомогательных производств при доставке оборудования, требующего монтажа; стоимости работ и услуг для нужд капитального строительства	08	23
Принятие к учету материалов, тары и тарных материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, изготовленных цехами вспомогательных производств	10	23
Включение в расходы основного производства стоимости продукции, работ, услуг вспомогательных производств	20	23
Принятие к учету полуфабрикатов, изготовленных цехами вспомогательных производств	21	23
Списание фактической себестоимости окончательно забракованной продукции	28	23
Включение в расходы обслуживающих производств и хозяйств стоимости услуг вспомогательных производств	29	23
Принятие к учету готовой продукции, произведенной цехами вспомогательного производства	43	23
Списание стоимости расходов, связанных с реализацией продукции, работ, услуг вспомогательных производств	44	23
Отражение задолженности работников за оказанные им услуги собственных производств и хозяйств	73	23

Окончание таблицы 5.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Предъявление претензий за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом	76	23
Списание расходов вспомогательных производств при передаче их суммы отделению железной дороги по системе внутридорожных экономических отношений и расчетов	79	23
Списание фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг, выполненных и реализованных сторонним организациям и лицам на договорных началах	90	23
Списана себестоимость работ, услуг ремонтных и других вспомогательных цехов по ликвидации и реализации основных средств и других активов; расходы по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации; по аннулированным заказам (договорам)	91	23
Списание затрат вспомогательного производства в связи с чрезвычайными обстоятельствами	92	23
Отражена стоимость выявленных недостатков незавершенного производства во вспомогательных цехах	94	23
Возмещение за счет ранее созданных резервов расходов на проведение ремонтов и иных работ и услуг вспомогательных производств	96	23

Аналитический учет по счету 23 "Вспомогательные производства" ведется по видам производств, продукции, работ, услуг. Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения информации о себестоимости выпускаемой продукции, выполнении работ и оказании услуг, необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности.

5.5.3 Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств

Для отражения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами, предназначен счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Под обслуживающими производствами и хозяйствами понимаются структурные подразделения железной дороги, деятельность которых не связана с выполнением перевозочного процесса, производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг, явившихся целью создания организации и осуществляемыми организацией в порядке ее основной деятельности.

В функции данных производств и хозяйств входит, в частности, обслуживание клиентуры, пассажиров и работников предприятия путем оказания им различного рода услуг непромышленного характера.

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся жилищное хозяйство (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и др.), коммунальное хозяйство (водоснабжение и водоотведение, тепло- и газоснабжение и др.), столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения (сады, ясли), дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения и др.

Расходы обслуживающих производств и хозяйств классифицируются в соответствии с Номенклатурой расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги, в которой предусмотрены статьи для планирования и учета расходов наиболее типичных для железной дороги обслуживающих производств и хозяйств.

При отсутствии специальных статей основные расходы планируют и учитывают по статьям, составляемым в установленном порядке смет расходов и плановых калькуляций себестоимости изделий, работ и услуг.

К счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" в организациях железной дороги открываются следующие субсчета:

- 29-1 "Жилищно-коммунальные хозяйства";
- 29-2 "Подсобные сельские хозяйства";
- 29-3 "Бытовое обслуживание (включая предоставление индивидуальных услуг)";
- 29-4 "Содержание домов отдыха, санаториев и других объектов оздоровительного назначения";
- 29-5 "Содержание объектов культуры и спорта";
- 29-6 "Содержание подразделений общественного питания";
- 29-7 "Расходы по ликвидации основных средств";
- 29-8 "Расходы по сдаваемым в аренду объектам";
- 29-9 "Другие обслуживающие производства и хозяйства";
- 29-0 "Сверхнормативные расходы".

На субсчете 29-1 "Жилищно-коммунальные хозяйства" отражаются расходы на содержание жилищного фонда и дворовой территории, в том числе линейно-путевых зданий в дистанциях пути, домов воензированной охраны, общежитий, а также вагонов, используемых под жилье. Не входят в состав жилищного фонда помещения, оборудованные для временного пребывания в них работников (комнаты ожидания), дома отдыха локомотивных и поездных бригад и вагоны, используемые под жилье в передвижных формированиях. Затраты по их содержанию относят на эксплуатационные расходы. Кроме того, на данном субсчете отражаются расходы, связанные с обслуживанием системы центрального отопления внутри зданий, затраты на содержание котельной; обслуживанием системы водоснабжения и канализации;

обслуживанием электрических сетей и устройств; обслуживанием системы газоснабжения; обслуживанием системы горячего водоснабжения; обслуживанием и содержанием телевизионной антенны; обслуживанием прочих коммунальных хозяйств.

На субсчете 29-2 "Подсобные сельские хозяйства" производится учет затрат в подсобных сельскохозяйственных подразделениях организаций железной дороги по откорму скота и птицы, выращиванию картофеля, овощей, цветов, зелени и другой продукции животноводства и земледелия.

На субсчете 29-3 "Бытовое обслуживание (включая предоставление индивидуальных услуг)" отражаются расходы организаций бытового обслуживания (парикмахерских, бань, прачечных, химчисток и др.).

На субсчете 29-4 "Содержание домов отдыха, санаториев и других объектов оздоровительного назначения" отражаются расходы, связанные с содержанием домов отдыха, санаториев, профилакториев, лагерей отдыха и реабилитационных центров и прочих аналогичных объектов.

На субсчете 29-5 "Содержание объектов культуры и спорта" отражаются расходы, связанные с содержанием музеев, стадионов, спортивных клубов, детской железной дороги и прочих аналогичных объектов.

На субсчете 29-6 "Содержание подразделений общественного питания" отражаются расходы, связанные с содержанием находящихся на балансе железной дороги подразделений общественного питания (столовых, буфетов и др.).

На субсчете 29-7 "Расходы по ликвидации основных средств" обобщается информация о расходах, связанных с ликвидацией принадлежащих БЖД основных средств.

На субсчете 29-8 "Расходы по сдаваемым в аренду объектам" обобщается информация о расходах по объектам основных средств, сдаваемым в аренду.

На субсчете 29-9 "Другие обслуживающие производства и хозяйства" отражаются расходы, связанные с содержанием прочих обслуживающих производств и хозяйств, в том числе проектных групп отделений дороги, отделов охраны, дорожных лабораторий и т. д.

Субсчет 29-0 "Сверхнормативные затраты" предназначен для отражения затрат организаций (структурных подразделений) по обслуживающим производствам и хозяйствам сверх установленных нормативов. Обособленно по данному субсчету должен быть организован аналитический учет сверхнормативных затрат по видам хозяйств, продукции (работ, услуг).

По дебету счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств и общехозяйственные расходы. Прямые расходы, непосредственно связанные с содержанием обслуживающих производств и хозяйств,

относятся в дебет указанного счета с кредита счетов для учета производственных запасов, расчетов с поставщиками и подрядчиками, персоналом по оплате труда и др. Затраты вспомогательных производств, связанные с производством продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств, относятся в дебет данного счета с кредита счета 23 "Вспомогательные производства".

Общехозяйственные расходы на продукцию, услуги и работы обслуживающих производств и хозяйств не относятся, за исключением услуг, выполненных на сторону. При оказании обслуживающими производствами и хозяйствами услуг сторонним организациям соответствующая доля общехозяйственных расходов списывается с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

По кредиту счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг в корреспонденции с дебетом счетов учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами, учета затрат подразделений – потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами, в корреспонденции со счетами:

– 90 "Реализация" – при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг обслуживающими производствами и хозяйствами;

– 92 "Внереализационные доходы и расходы" – при оказании работникам организации спортивно-оздоровительных, медицинских, культурно-просветительных, развлекательных и иных аналогичных услуг, а также при выполнении работ (услуг) сторонним организациям и физическим лицам безвозмездно, содержании жилищного фонда, находящегося на балансе организации, и другие расходы.

Субсчета счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", на которых учитываются расходы по оказанию услуг, закрываются и сальдо на конец отчетного месяца не имеют.

Остаток по счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" на конец месяца показывает стоимость не завершенной производством продукции.

Корреспонденция счетов по счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" представлена в таблице 5.4.

Т а б л и ц а 5.4 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Формирование затрат на производство продукции, работ, услуг</i>		
Начисление амортизации на объекты основных средств и нематериальных активов, используемых в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	02, 05

Продолжение таблицы 5.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание в установленном порядке расходов на научно-исследовательские и опытно-конструк-торские и технологические работы, результаты которых используются для целей обслуживающих производств и хозяйств	29	10
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств фактической себестоимости израсходованных материальных ценностей	29	10
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств отклонений в стоимости материальных ценностей или транспортно-заготовительных расходов	29	16, 17
Отнесение на расходы сумм НДС, уплаченных при приобретении либо при ввозе на таможенную территорию РБ материальных ресурсов, использованных при производстве продукции (услуг), освобожденной от НДС	29	18
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств стоимости полуфабрикатов собственного производства	29	21
Включение в расходы обслуживающих производств и хозяйств стоимости услуг вспомогательных производств	29	23
Включение в себестоимость готовой продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств суммы общепроизводственных расходов в соответствующей доле	29	25
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств суммы общехозяйственных расходов в соответствующей доле	29	26
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств потерь от брака	29	28
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств стоимости оказываемых услуг и выполняемых работ других обслуживающих производств и хозяйств	29	29
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств затрат по ремонту основных средств, выполненных подрядчиками; расходов по оплате работ и услуг	29	60
Начисление заработной платы рабочим обслуживающих производств и хозяйств	29	70

Продолжение таблицы 5.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств начисленных сумм налогов в бюджет и внебюджетные фонды в соответствии с действующим законодательством	29	68
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств отчислений в Фонд социальной защиты населения от суммы фонда оплаты труда рабочих обслуживающих производств и хозяйств	29	69
Отражение расходов, связанных со служебными командировками работников обслуживающих производств и хозяйств	29	71
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств сумм страховых взносов по имущественному и личному страхованию; стоимости работ (услуг), выполненных НИИ и проектно-технологическими организациями	29	76
Принятие к учету неучтенных ранее затрат обслуживающих производств и хозяйств, выявленных при инвентаризации	29	92
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств недостач и потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли	29	94
Формирование резервов: на оплату ремонта основных средств, на оплату отпусков рабочих обслуживающих производств и хозяйств, а также других резервов (в соответствии с учетной политикой организации)	29	96
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств части затрат по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), связанных с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов и других расходов будущих периодов	29	97
<i>Списание затрат, связанных с производством продукции, работ, услуг</i>		
Отражение расходов по оказанным услугам обслуживающих производств и хозяйств при доставке оборудования, требующего монтажа; стоимости работ и услуг для нужд капитального строительства	08	29
Принятие к учету возвратных отходов обслуживающих производств и хозяйств	10	29
Принятие к учету возвращенных в течение отчетного периода материальных ресурсов, ранее списанных на затраты обслуживающих производств и хозяйств	10	29

Продолжение таблицы 5.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение в расходы основного производства стоимости продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств	20	29
Принятие к учету полуфабрикатов, изготовленных обслуживающими производствами и хозяйствами	21	29
Включение в состав общепроизводственных расходов сумм затрат обслуживающих производств и хозяйств	25	29
Включение в состав общехозяйственных расходов сумм затрат обслуживающих производств и хозяйств	26	29
Включение в состав расходов по исправлению брака сумм затрат обслуживающих производств и хозяйств	28	29
Принятие к учету готовой продукции, произведенной обслуживающими производствами и хозяйствами	43	29
Списание стоимости расходов, связанных с реализацией продукции, работ, услуг	44	29
Отражение задолженности работников за оказанные им услуги собственными обслуживающими производствами и хозяйствами	73	29
Начисление квартирной платы, платы за проживание в общежитиях и другие услуги, оказываемые обслуживающими производствами и хозяйствами	76	29
Предъявление претензий за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом	76	29
Списание фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств, выполненных и реализованных сторонним организациям и лицам на договорных началах	90	29
Списание расходов обслуживающих производств и хозяйств по ликвидации и реализации основных средств и других активов; расходов по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации; по аннулированным заказам (договорам) и др.	92	29
Списание затрат обслуживающих производств и хозяйств в связи с чрезвычайными обстоятельствами	92	29
Списание убытков обслуживающих производств и хозяйств на внереализационные расходы	92	29
Списание расходов по содержанию жилищного фонда, числящегося на балансе организации	92	29
Отражение стоимости выявленных недостатков незавершенного производства обслуживающих производств и хозяйств	94	29

Окончание таблицы 5.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Возмещение за счет ранее созданных резервов расходов на проведение ремонтов и иных работ и услуг обслуживающих производств и хозяйств	97	29

5.6 Учет и распределение общепроизводственных расходов

Для обобщения информации о затратах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организаций железной дороги предназначен счет 25 "Общепроизводственные расходы".

Организации (структурные подразделения) железной дороги, которые выполняют технологические операции, связанные только с основной деятельностью (деятельность железнодорожного транспорта), счет 25 не используют, а расходы общие для всех хозяйств железной дороги прямым путем отражают на счете 20 "Основное производство".

Организации (структурные подразделения), осуществляющие несколько видов деятельности, используют счет 25 "Общепроизводственные расходы", так как возникает необходимость в распределении общепроизводственных расходов на соответствующие счета учета затрат, где формируется полная себестоимость перевозок, продукции (работ, услуг).

К счету 25 "Общепроизводственные расходы" открываются следующие субсчета:

- 25-1 "Содержание и эксплуатация оборудования";
- 25-2 "Общехозяйственные расходы";
- 25-0 "Сверхнормативные затраты".

Субсчет 25-1 "Содержание и эксплуатация оборудования" предназначен для учета и контроля за выполнением сметы расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования в основных и вспомогательных подразделениях. В строительных подразделениях на этом субсчете учитываются затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Субсчет 25-2 "Общехозяйственные расходы" предназначен для учета расходов по обслуживанию производства и управлению цехами и другими структурными подразделениями основного и вспомогательного производств, а также простоев по внутренним причинам.

Субсчет 25-3 "Сверхнормативные затраты" предназначен для отражения затрат организаций (структурных подразделений) сверх установленных нормативов, возникающих по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации.

Расходы, учтенные на счете 25 "Общепроизводственные расходы", в конце месяца списываются в дебет счетов учета затрат: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и

хозяйства". Порядок распределения общепроизводственных расходов по видам деятельности и объектам учета и калькулирования определяется учетной политикой каждой организации.

Счет 25 "Общепроизводственные расходы" переходящего остатка не имеет и в балансе не отражается.

Корреспонденция счетов по счету 25 "Общепроизводственные расходы" представлена в таблице 5.5.

Т а б л и ц а 5.5 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 25 "Общепроизводственные расходы"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Формирование затрат на производство продукции, работ, услуг</i>		
Начисление амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов общепроизводственного назначения	25	02,05
Включение в состав общепроизводственных расходов фактической себестоимости израсходованных материальных ценностей	25	10
Начисление износа на спецодежду и другие предметы в обороте, выданные на общепроизводственные нужды	25	10-0
Включение в состав общепроизводственных расходов отклонений в стоимости материальных ресурсов или транспортно-заготовительных расходов	25	16
Отнесение на общепроизводственные расходы сумм НДС, уплаченных при приобретении либо при ввозе на таможенную территорию РБ материальных ресурсов, использованных при производстве продукции (услуг), освобожденной от НДС	25	18
Включение в состав общепроизводственных расходов стоимости продукции, работ, услуг вспомогательных производств	25	23
Включение в состав общепроизводственных расходов сумм затрат обслуживающих производств и хозяйств	25	29
Включение в состав общепроизводственных расходов сумм затрат на ремонт объектов основных средств, выполненный подрядчиками	25	60
Начисление заработной платы рабочим общепроизводственного назначения	25	70
Включение в состав общепроизводственных расходов начисленных сумм налогов в бюджет и внебюджетные фонды в соответствии с действующим законодательством	25	68
Включение в состав общепроизводственных расходов отчислений в Фонд социальной защиты населения, исчисленных от заработной платы рабочих общепроизводственного назначения	25	69

Продолжение таблицы 5.5

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение в состав общепроизводственных расходов сумм затрат, связанных со служебными командировками работников	25	71
Включение в величину общепроизводственных расходов сумм страховых взносов по имущественному и личному страхованию; стоимости работ (услуг), выполненных НИИ и проектно-технологическими организациями	25	76
Включение в состав общепроизводственных расходов сумм затрат, информацию о которых предоставляет отделение железной дороги или другое структурное подразделение по системе внутривидовых экономических отношений и расчетов	25	79
Включение в состав общепроизводственных расходов сумм недостач и потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли	25	94
Включение в величину общепроизводственных расходов части затрат по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), связанных с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов и других расходов будущих периодов	25	97
<i>Списание затрат, связанных с производством продукции, работ, услуг</i>		
Отражение общепроизводственных расходов при доставке оборудования, требующего монтажа; стоимости работ и услуг для нужд капитального строительства	08	25
Принятие к учету возвращенных в течение отчетного периода материалов, ранее списанных на общепроизводственные расходы	10	25
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг общепроизводственных расходов	20	25
Включение в себестоимость готовой продукции, работ, услуг вспомогательных производств суммы общепроизводственных расходов в соответствующей доле	23	25
Включение в себестоимость забракованной продукции суммы общепроизводственных расходов в соответствующей доле	28	25
Включение в себестоимость готовой продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств суммы общепроизводственных расходов в соответствующей доле	29	25
Отражение задолженности работников за оказанные им услуги собственных производств и хозяйств	73	25

Окончание таблицы 5.5

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Предъявление претензий за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, отнесенных на общепроизводственные расходы	76	25
Списание общепроизводственных расходов на нужды операционного характера	91	25
Списание общепроизводственных расходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами	92	25
Списание общепроизводственных расходов в результате недостач, хищений, порчи	94	25
Отнесение в порядке распределения части общепроизводственных расходов, относящихся к работам, связанным с будущими периодами	97	25

На предприятиях основной деятельности БЖД синтетический учет *общепроизводственных расходов* ведется на счете 25 "Общепроизводственные расходы". На этот счет в течение месяца относятся расходы, предусмотренные следующими статьями второй части Номенклатуры расходов по видам деятельности железной дороги "Расходы основные, общие для всех отраслей хозяйства железной дороги (общепроизводственные)" раздел 18:

- 700 "Скидка со стоимости форменной одежды";
- 702 "Отчисления Фонду социальной защиты средств на выплату льготных пенсий";
- 704 "Командировки работников, не относящихся к руководителям и специалистам";
- 706 "Затраты по оплате труда производственного персонала за неотработанное время";
- 707 "Ремонт и поверка измерительных (контрольно-измерительных) устройств";
- 708 "Обслуживание и текущий ремонт зданий и сооружений производственного назначения";
- 712 "Содержание резервного подвижного состава";
- 716 "Содержание и эксплуатация оборудования и объектов природоохранного назначения";
- 717 "Эксплуатация, содержание и ремонт оборудования и инвентаря производственного назначения";
- 718 "Амортизация производственных основных средств и нематериальных активов";
- 719 "Капитальный ремонт основных средств производственного назначения";

- 720 "Капитальный ремонт основных средств производственного назначения, принадлежащих предприятиям дороги";
- 721 "Техническое обслуживание и текущий ремонт основных средств производственного назначения, принадлежащих предприятиям дороги";
- 722 "Эксплуатация автомобилей";
- 723 "Восстановление износа и ремонт автомобильных шин";
- 724 "Техническое обслуживание и текущий ремонт автомобилей" и некоторыми др.;
- 725 "Эксплуатация внутреннего транспорта, кроме автомобильного";
- 726 "Техническое обслуживание и текущий ремонт внутреннего транспорта, кроме автомобильного";
- 727 "Эксплуатация моторно-рельсового транспорта";
- 728 "Техническое обслуживание и текущий ремонт моторно-рельсового транспорта";
- 729 "Измерительные и испытательные работы производственноназначения";
- 730 "Обязательные отчисления, налоги и взносы от фонда заработной платы производственного персонала";
- 731 "Техника безопасности, производственная санитария и охрана труда";
- 732 "Аттестация рабочих мест".

Остальные основные общие для всех хозяйств железной дороги расходы на счете 25 не учитываются, а относятся на соответствующие счета учета производственных затрат непосредственно, т. е. прямым путем на основании первичных документов. В самостоятельных подсобных организациях железной дороги счет 25 не применяют, а учет основных общих расходов ведут на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Учтенные на счете 25 общепроизводственные расходы являются косвенными и подлежат распределению между счетами учета затрат на производство. При распределении определяют расходы, подлежащие включению в себестоимость перевозок (счет 20 "Основное производство"), продукции вспомогательного производства (счет 23 "Вспомогательные производства"), капитального ремонта, выполняемого хозяйственным способом (счет 23 "Вспомогательные производства") и др. Внутри синтетических счетов основные общие расходы распределяют между объектами калькуляции (виды перевозок), видами изделий, ремонта и другими. С этой целью осуществляют выбор базы распределения, использование которой обеспечивает наиболее точное исчисление доли расходов, относящихся к калькулируемому объекту. На практике обычно допускают упрощенные расчеты, применяя в качестве экономической базы показатель, который содержится непосредственно в учетных регистрах.

Экономическая база распределения может устанавливаться в целом для всех расходов, учтенных на счете 25, или для отдельной группы расходов. Например, отдельно могут распределяться расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, когда в качестве экономической базы выступает количество машино-смен его работы.

В бухгалтерском учете организаций железной дороги в качестве экономической базы распределения общепроизводственных расходов используют основную заработную плату производственных рабочих и стоимость израсходованных материалов.

Распределение общепроизводственных расходов в организациях железной дороги осуществляется по каждому элементу в отдельности, что объясняется: задачами контроля за затратами на производство и себестоимостью продукции, работ, услуг; требованиями действующей бухгалтерской отчетности, в которой затраты по видам деятельности (перевозкам, капитальному ремонту, промышленному производству и т.д.) отражаются в разрезе элементов затрат. По основным, общим для всех хозяйств железной дороги расходам, относящимся к перевозкам, составляется отчетность в постатейном разрезе, что также обуславливает одновременное распределение этих расходов по каждой статье.

Источниками данных для распределения общепроизводственных расходов является соответствующая ведомость учета затрат по счету 25, содержащая обороты и исходящее сальдо по каждой статье и элементу затрат, а также ведомости учета затрат по счетам, на которые формируется полная величина затрат и на которые общепроизводственные расходы подлежат списанию. На основании «Ведомости распределения общепроизводственных расходов» счет 25 закрывают путем перечисления общепроизводственных расходов на соответствующие счета учета затрат. При этом в учете составляется запись:

Дебет счетов 20, 23, 29

Кредит счета 25.

Дальнейшее распределение общепроизводственных расходов между видами продукции, работ и услуг внутри счетов затрат осуществляется пропорционально прямой заработной плате производственных рабочих.

Распределение основных общих расходов пропорционально прямой заработной плате производственных рабочих с точки зрения техники является наиболее простым, но недостаточно точным. Например, при распределении стоимости израсходованных материалов большая их часть относится на работы с высокой трудоемкостью, а не материалоемкостью, что искажает показатели себестоимости продукции. Поэтому для распределения общепроизводственных расходов необходимо осуществлять выбор той экономической базы их распределения, которая в наибольшей степени соответствует точности расчета себестоимости перевозок, производимой продукции (работ, услуг).

5.7 Учет и распределение общехозяйственных расходов

Для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием, организацией и управлением хозяйственной деятельностью структурных подразделений железной дороги предназначен счет 26 "Общехозяйственные расходы". Учет затрат на данном счете ведется по предназначенным для этих целей статьям Номенклатуры расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги.

К счету 26 "Общехозяйственные расходы" открываются следующие субсчета:

26-1 "Общехозяйственные расходы без затрат по содержанию работников, занятых управлением";

26-2 "Затраты по содержанию работников, занятых управлением";

26-3 "Непроизводительные расходы";

26-0 "Сверхнормативные затраты".

Субсчета 26-1 и 26-2 предназначены для отражения затрат по обслуживанию организации и управлению производством (хозяйственной деятельностью). Расходы, отражаемые на данных субсчетах, с производственным процессом непосредственно не связаны, их величина, как правило, регламентируется согласно установленным нормативам.

Субсчет 26-3 "Непроизводительные расходы" предназначен для отражения расходов предприятия, в результате которых не было произведено продукции. Данные расходы могут быть вызваны организационно-хозяйственными нарушениями в производственной деятельности (потери от простоев, брака продукции, порчи материальных ценностей и др.), авариями и крушениями, нарушением Правил технической эксплуатации, внеплановыми ремонтами вагонов и локомотивов и др.

Субсчет 26-0 "Сверхнормативные затраты" предназначен для отражения затрат организаций (структурных подразделений), отделений железной дороги и Управления железной дороги сверх установленных нормативов, возникающих в процессе управления хозяйственной деятельностью.

Общехозяйственные расходы учитываются по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

Расходы, учтенные на счете 26 "Общехозяйственные расходы", в конце отчетного периода списываются в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги "на сторону"), 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги "на сторону"). Порядок распределения общехозяйственных расходов по видам деятельности, продукции

(работ, услуг) устанавливается каждой организацией самостоятельно и оговаривается в его учетной политике.

Счет 26 "Общехозяйственные расходы" переходящего остатка не имеет и в балансе не отражается.

Корреспонденция счетов по счету 26 "Общехозяйственные расходы" представлена в таблице 5.6.

Т а б л и ц а 5.6 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 26 "Общехозяйственные расходы"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Формирование затрат на производство продукции, работ, услуг</i>		
Начисление амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов общехозяйственного назначения	26	02, 05
Включение в состав общехозяйственных расходов фактической себестоимости израсходованных материальных ценностей	26	10
Начисление износа на спецодежду и другие предметы в обороте, выданные для общехозяйственных нужд	26	10/0
Включение в состав общехозяйственных расходов отклонений в стоимости материальных ресурсов или транспортно-заготовительных расходов	26	16
Отнесение на общехозяйственные расходы сумм НДС, уплаченных при приобретении либо при ввозе на таможенную территорию РФ материальных ресурсов, использованных при производстве продукции (услуг), освобожденной от НДС	26	18
Включение в состав общехозяйственных расходов затрат по ремонту объектов основных средств, выполненных подрядчиками; расходов по оплате работ и услуг	26	60,76
Начисление заработной платы персоналу общехозяйственного назначения	26	70
Включение в состав общехозяйственных расходов начисленных сумм налогов в бюджет и внебюджетные фонды в соответствии с действующим законодательством	26	68
Включение в состав общехозяйственных расходов отчислений в Фонд социальной защиты населения от фонда заработной платы руководителей, специалистов, служащих	26	69
Включение в состав общехозяйственных расходов, расходов, связанных со служебными командировками руководителей и специалистов	26	71

Продолжение таблицы 5.6

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление компенсации за использование личных автомобилей для служебных целей	26	73
Включение в общехозяйственные расходы страховых взносов по имущественному и личному страхованию; стоимости работ (услуг), выполненных НИИ и проектно-технологическими организациями	26	76
Включение в величину общепроизводственных расходов недостач и потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли	26	94
Включение в величину общехозяйственных расходов части затрат по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), связанных с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов и других расходов будущих периодов	26	97
<i>Списание затрат, связанных с производством продукции, работ, услуг</i>		
Отражение общехозяйственных расходов при доставке оборудования, требующего монтажа; стоимости работ и услуг для нужд капитального строительства	08	26
Принятие к учету возвращенных в течение отчетного периода материалов, ранее списанных на общехозяйственные расходы	10	26
Включение в себестоимость перевозок, продукции, работ, услуг общехозяйственных расходов в соответствующей доле	20	26
Включение в себестоимость готовой продукции, работ, услуг вспомогательных производств суммы общехозяйственных расходов в соответствующей доле	23	26
Включение в себестоимость забракованной продукции суммы общехозяйственных расходов в соответствующей доле	28	26
Включение в себестоимость готовой продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств суммы общехозяйственных расходов в соответствующей доле	29	26
Возмещение из заработной платы работника административно-управленческого персонала, виновного в простоях, ущерба причиненного организации	70	26
Отражение задолженности работников за оказанные им услуги	73	26
Предъявление претензий за брак и простои, возникших по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, отнесенных на общехозяйственные расходы	76	26

Окончание таблицы 5.6

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание расходов связанных с чрезвычайными обстоятельствами	92	26
Списание расходов в результате недостач, хищений, порчи материальных ценностей	94	26
Возмещение за счет ранее созданных резервов расходов общехозяйственного характера	96	26
Отнесение в порядке распределения части общехозяйственных расходов, относящихся к работам, связанным с будущими периодами	97	26

Для учета общехозяйственных расходов Номенклатурой расходов предусмотрены статьи третьей части "Общехозяйственные расходы" (раздел 19). Общехозяйственные расходы, представляющие собой затраты по обслуживанию производства и управлению, и включают в себя три группы расходов: общепромышленные расходы; расходы по содержанию аппарата управления; непроизводительные расходы.

Статьи общехозяйственных расходов охватывают затраты по организации и управлению производством как отдельных структурных подразделений железной дороги, так и в целом Объединения "Белорусская железная дорога" по деятельности железнодорожного транспорта и иным видам деятельности.

В составе общехозяйственных расходов выделяют расходы, учитываемые на следующих статьях Номенклатуры:

- 7 "Содержание персонала, кроме руководителей и специалистов";
- 50
- 7 "Оплата труда руководителей и специалистов";
- 51
- 7 "Командировки руководителей и специалистов";
- 52
- 7 "Работа, содержание и ремонт служебных автомобилей";
- 53
- 7 "Прочие затраты по содержанию руководителей и специалистов".
- 56
- 7 "Подготовка кадров и повышение квалификации";
- 58
- 7 "Содержание военизированной, сторожевой охраны";
- 59
- 7 "Платежи по обязательному страхованию";
- 60
- 7 "Изобретательство и рационализация";

61

- 7 "Оплата каналов связи";
- 62
- 7 "Обслуживание служебно-технических вагонов";
- 64
- 7 "Обслуживание и текущий ремонт зданий и сооружений общехозяйственного назначения";
- 67
- 7 "Обслуживание и текущий ремонт оборудования, инструментов, спецприспособлений и инвентаря общехозяйственного назначения";
- 68
- 7 "Капитальный ремонт основных средств общехозяйственного назначения";
- 69
- 7 "Хранение и отпуск топлива на базах топлива для нужд железной дороги";
- 72
- 7 "Общедорожные расходы";
- 75
- 7 "Обязательные отчисления, налоги и взносы от фонда заработной платы, учтенной на статьях общехозяйственных расходов";
- 80
- 7 "Плата за использование природных ресурсов (экологический налог)";
- 84
- 7 "Налог на землю";
- 85
- 7 "Отчисления в инновационный фонд";
- 86
- 7 "Прочие налоги и сборы";
- 87
- 7 "Амортизация нематериальных активов";
- 88
- 7 "Амортизация основных средств общехозяйственного назначения";
- 89
- 7 "Содержание представительств Белорусской железной дороги за рубежом";
- 90
- 7 "Осуществление Государственной программы возрождения и развития села";
- 91
- 7 "Платежи (страховые взносы) по добровольному страхованию жизни»;
- 92
- 7 "Прочие затраты";
- 95

Особую группу общехозяйственных расходов составляют непроизводительные расходы. Непроизводительными расходами в бухгалтерском учете принято считать такие затраты, которые образуются при выполнении незапланированных действий, вызывающих нарушение нормального процесса перевозок или производства продукции. На железной дороге непроизводи-

тельные расходы составляют значительные суммы, для их учета в Номенклатуре расходов предусмотрены следующие статьи:

- 800 "Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам";
- 801 "Ликвидация последствий аварий и крушений";
- 803 "Потери от брака";
- 804 "Прочие непроизводительные расходы".

Ученные на счете 26 "Общехозяйственные расходы" затраты ежемесячно распределяются между видами деятельности, перевозок, продукции (работ, услуг) пропорционально прямой заработной плате производственных рабочих. Распределение производится на основании ведомости распределения общехозяйственных расходов, по итоговым данным которой составляют бухгалтерские проводки, оформляемые бухгалтерской справкой.

В структурных подразделениях отделений железной дороги, выполняющих работы только по перевозкам (деятельность железнодорожного транспорта) счет 26 "Общехозяйственные расходы" не применяется. В этих организациях общехозяйственные расходы учитывают по прямому признаку в соответствии с первичными документами о совершенных расходах и отражают на субсчете 20-1 "Железнодорожные перевозки" по соответствующим статьям Номенклатуры и элементам затрат в целом по организации.

В структурных подразделениях отделений железной дороги с самостоятельным балансом, где осуществляются и иные виды деятельности, общехозяйственные расходы учитывают на счете 26 "Общехозяйственные расходы", а в конце месяца общая сумма данных расходов подлежит распределению. Распределение общехозяйственных расходов осуществляется между основными счетами учета затрат: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", где формируются полные затраты по осуществлению конкретного вида деятельности, продукции (работ, услуг). Все расчеты по распределению осуществляются на основании ведомости распределения общехозяйственных расходов. В качестве экономической базы распределения используется основная заработная плата производственных рабочих.

5.8 Организация аналитического учета затрат на производство

Организация аналитического учета затрат по производству должна обеспечить возможность получения информации о себестоимости выполненных работ и оказанных услуг, необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности.

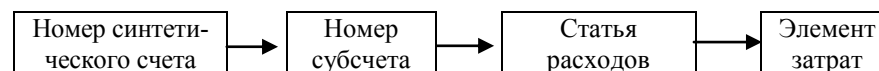
5.8.1 Принципы и методика организации аналитического учета затрат на производство

Аналитический учет затрат на производство в организациях железнодо-

рожного транспорта осуществляются по видам деятельности в соответствии с действующей Номенклатурой расходов по видам деятельности железной дороги.

Общим для всех организаций железной дороги, независимо от принадлежности к основной или иным видам деятельности, является учет затрат по их элементам. Таким образом, логика построения аналитического учета затрат на производство состоит в их группировке по статьям или объектам работ, внутри которых они детализируются на составляющие элементы затрат.

Схема аналитического учета затрат выглядит следующим образом:



Затраты основного и иных видов деятельности в организациях железной дороги в аналитическом учете группируются по статьям расходов или объектам работ и элементам затрат. При компьютерной обработке данных первичных документов по учету затрат кодовое обозначение бухгалтерского счета включает в себя четыре обязательных позиции, из которых: первая позиция – номер счета (два знака), вторая позиция – номер субсчета (до двух знаков), третья позиция – номер статьи номенклатуры расходов (три знака), четвертая позиция – элемент затрат (один знак). В зависимости от целей управления кодовое обозначение бухгалтерского счета может расширяться за счет введения дополнительных признаков (три и более знака). Например в действующей практике организации бухгалтерского учета затрат на перевозки вагонного депо (одно из структурных подразделений отделения железной дороги) затраты по техническому обслуживанию и текущему ремонту контейнеров имеют следующую кодировку: 2010503, где: 20 – синтетический счет "Основное производство", 1 – субсчет "Железнодорожные перевозки" с счету 20 "Основное производство", 050 – статья Номенклатуры расходов "Техническое обслуживание и текущий ремонт контейнеров", 3 – элемент затрат "Материалы".

Чтобы обеспечить получение информации в нужных направлениях, на всех первичных документах, оформляющих расходование средств (лимитных картах, требованиях, маршрутах, ведомостях), проставляют код статьи расходов или объекта затрат, который используется в качестве группировочного признака. Всю совокупность расходных документов группируют по элементам затрат, к которым они относятся, а внутри каждого элемента затрат – по статьям расходов. Если наряду с перевозками в структурном подразделении имеются другие виды деятельности, то расходы данного элемента затрат сначала группируют по синтетическим счетам, а внутри последних – по статьям (объектам работ). На основании документов, отнесенных к данному элементу затрат, составляют накопительно-группировочную ведомость.

По элементу "Затраты на оплату труда" накопительно-группировочная

ведомость имеет форму таблицы, в которой информация о начисленной заработной плате группируется по соответствующим счетам, субсчетам, статьям расходов и видам оплаты, а в итоге отражается общая сумма начисленной по организации заработной платы, подлежащей отражению по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

По основной деятельности на статьях основных специфических расходов учитывают только заработную плату производственного персонала за отработанное время. Заработную плату за неотработанное время фиксируют на специальной статье 706 "Затраты по оплате труда производственного персонала за неотработанное время", предусмотренной в составе основных, общих расходов. Статьи общехозяйственных расходов содержат зарплату как за отработанное, так и за неотработанное время.

Группировка расходов по элементу "Затраты на оплату труда" осуществляется по первичным документам (табелям, нарядам, ведомостям на выполнение сдельных работ и др.), на основании которых составляются бухгалтерские проводки с указанием кода данного элемента затрат (1 – элемент затрат "Затраты на оплату труда").

Например, по хозяйственной операции "Начислена заработная плата осмотрщикам вагонов по техническому обслуживанию пассажирских вагонов по программе ТО-3", по дебету будет записано: 2010211 (20 – синтетический счет "Основное производство", 1 – субсчет "Железнодорожные перевозки", 021 – статья Номенклатуры "Техническое обслуживание пассажирских вагонов по программе ТО-3", 1 – элемент затрат "Затраты на оплату труда").

По элементу составляется отдельный расчет сумм отчислений в ФСЗН на основании ведомости распределения заработной платы по синтетическим счетам, субсчетам, статьям расходов и видам оплаты. Рассчитанные суммы отчислений в ФСЗН включаются в накопительно-группировочную ведомость учета затрат и являются основой для составления бухгалтерских проводок с указанием кода данного элемента затрат (2 – элемент затрат "Отчисления на социальные нужды").

Для детализации аналитического учета отчислений от фонда заработной платы Номенклатурой расходов предусмотрены две комплексные статьи:

- статья 730 "Обязательные отчисления, налоги и взносы от фонда заработной платы производственного персонала";
- статья 780 "Обязательные отчисления, налоги и взносы от фонда заработной платы, учтенной на статьях общехозяйственных расходов".

Так, по хозяйственной операции "Произведены отчисления в Фонд социальной защиты населения от суммы заработной платы работникам бухгалтерии", по дебету будет записано: 2627802 (26 – синтетический счет "Общехозяйственные расходы", 2 – субсчет "Затраты по содержанию работников, занятых управлением", 780 – статья номенклатуры "Обязательные отчисления, налоги и взносы от фонда заработной платы, учтенной на статьях обще-

хозяйственных расходов", 2 – элемент затрат "Отчисления на социальные нужды").

По элементу "Материалы" составляется ведомость движения материальных ресурсов за месяц путем группировки расходных документов по синтетическим счетам и субсчетам, на которые следует отнести стоимость израсходованных материалов, а внутри счетов и субсчетов – по номерам статей Номенклатуры расходов. Кроме того, в ведомость включают движение материалов при реализации.

В накопительно-группировочную ведомость учета затрат по элементу "Материалы" записывают также отклонения в их стоимости, относящиеся к израсходованным материалам, что позволяет включать данный элемент затрат по фактической себестоимости.

Составление накопительно-группировочных ведомостей по элементам затрат "Топливо" и "Электроэнергия" по счетам, субсчетам учета затрат в разрезе статей затрат осуществляется в аналогичном порядке, как и по элементу "Материалы".

Например, стоимость отпущенного топлива для работы тепловозов в грузовом движении будет отнесена в дебет счета 20 "Основное производство" со следующее аналитической кодировкой: 2011534 (20 – синтетический счет "Основное производство", 1 – субсчет "Железнодорожные перевозки", 153 – статья Номенклатуры "Работа тепловозов в грузовом движении", 4 – элемент затрат "Топливо").

Например, стоимость израсходованной электроэнергии для работы электровозов в грузовом движении будет отнесена в дебет счета 20 "Основное производство" со следующее аналитической кодировкой: 2010915 (20 – синтетический счет "Основное производство", 1 – субсчет "Железнодорожные перевозки", 091 – статья Номенклатуры "Работа электровозов в грузовом движении", 5 – элемент затрат "Электроэнергия").

Амортизацию основных средств и нематериальных активов распределяют по направлениям затрат в ведомости начисления амортизации на объекты основных средств и нематериальных активов, которая содержит итоги по коду учета затрат по амортизации (синтетический счет, субсчет, статья расходов). По этим кодам составляют бухгалтерские проводки для включения амортизации в расходы и отнесения на себестоимость перевозок, продукции (работ, услуг) иных видов деятельности. В основных расходах, специфических для хозяйств железной дороги, Номенклатурой расходов предусмотрены специальные статьи для учета амортизации основных средств, характерных только для этих хозяйств:

- в локомотивном хозяйстве (103 "Амортизация электровозов, работающих в грузовом движении", 119 "Амортизация электровозов, работающих в пассажирском движении", 135 "Амортизация электросекций" 194 "Аморти-

зация дизельных поездов");

– в вагонном хозяйстве (250 "Амортизация грузовых вагонов", 251 "Амортизация контейнеров", 271 "Амортизация пассажирских вагонов", 272 "Амортизация багажных вагонов");

– в хозяйстве пути (315 "Амортизация подъездных путей", 333 "Амортизация защитных лесонасаждений", 335 "Амортизация верхнего строения пути") и т. п.

Амортизация других основных средств, непосредственно участвующих в процессе перевозок (производства), учитывается в составе основных расходов, общих для всех хозяйств железной дороги – на статье 718 "Амортизация производственных основных средств и нематериальных активов". Амортизацию основных средств общехозяйственного назначения, в том числе используемых аппаратом управления, пожарной и военизированной охраной, учитывают на статье 789 "Амортизация основных средств общехозяйственного назначения". В аналитическом учете элементу затрат "Амортизация" соответствует кодовое обозначение "6".

Например, начисленная амортизация по зданию производственного цеха отражается записью по счету 25 "Общепроизводственные расходы" со следующей аналитической кодировкой: 2527186 (25 – синтетический счет "Общепроизводственные расходы", 2 – субсчет "Общехозяйственные расходы", 718 – статья Номенклатуры "Амортизация производственных основных средств и нематериальных активов", 6 – элемент затрат "Амортизация").

Группировка расходов по элементу "Прочие затраты" осуществляется исходя из данных первичных документов и учетных регистров (авансовых отчетов по командировкам, ведомости распределения заработной платы по счетам, статьям расходов и видам оплаты и др.), на основании которых составляются бухгалтерские проводки с указанием кода данного элемента затрат (7 – элемент затрат "Прочие затраты").

Например, сумма расходов по командировке, подлежащих возмещению работнику аппарата управления отражается записью по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" с соответствующей аналитической детализацией: 2617527 (26 – синтетический счет "Общехозяйственные расходы", 2 – субсчет "Затраты по содержанию работников, занятых управлением", 752 – статья Номенклатуры "Командировки руководителей и специалистов", 7 – элемент затрат "Прочие затраты").

Накопительно-группировочные ведомости (своды) являются регистрами аналитического учета. Однако в каждой из таких ведомостей содержится полная сумма затрат лишь по одному элементу. Между тем для контроля за использованием средств по направлениям и составления бухгалтерской отчетности о расходах структурного подразделения железной дороги необходимо иметь полную сумму затрат не только по каждому элементу, но и по

каждой статье расходов. Эти данные получают путем составления обобщающей накопительной ведомости по счетам учета затрат 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" в разрезе субсчетов. Рассмотрим структуру ведомости на примере счета 20 "Основное производство" субсчета 1 "Железнодорожные перевозки" (таблица 5.7).

Т а б л и ц а 5.7 – **Накопительная ведомость по учету затрат к счету 20 "Основное производство" вагонного депо за июнь месяц 2006 года**

Код аналитического учета	Расшифровка кода (наименование статьи и элемента затрат)	Отчетный период (месяц составления ведомости)	Сумма	
			Дебет	Кредит
2471	Капитальный ремонт контейнеров	6.2006	489562	
2473	Капитальный ремонт контейнеров	6.2006	259644	
2477	Капитальный ремонт контейнеров	6.2006	8956	

О к о н ч а н и е т а б л и ц ы 5.7

Код аналитического учета	Расшифровка кода (наименование статьи и элемента затрат)	Отчетный период (месяц составления ведомости)	Сумма	
			Дебет	Кредит
2516	Амортизация контейнеров	6.2006	456821	
2481	Капитальный ремонт грузовых вагонов	6.2006	21324567	
2483	Капитальный ремонт грузовых вагонов	6.2006	894652	
2487	Капитальный ремонт грузовых вагонов	6.2006	165479	
2486	Амортизация грузовых вагонов	6.2006	56489	
2521	Ремонт прочих грузовых вагонов	6.2006	2345798	
2523	Ремонт прочих грузовых вагонов	6.2006	56342	
2524	Ремонт прочих грузовых вагонов	6.2006	78456	
2527	Ремонт прочих грузовых вагонов	6.2006	946721	
...
	Итого по счету			
	Баланс			

Код в данной ведомости состоит из двух частей: первые 3 цифры показывают номер статьи Номенклатуры расходов а четвертая – код элемента затрат. Наименование кода показывает общее направление произведенных затрат, дата осуществления операции – месяц и год, в течение которых были осуществлены затраты. По дебету и кредиту указываются общие суммы затрат, отнесенные в течение периода на конкретную статью Номенклатуры расходов в разрезе элементов.

В накопительной ведомости по учету затрат к счету 20 "Основное производство" (см. таблицу 5.7) обобщены затраты вагонного депо по статье 247 "Капитальный ремонт контейнеров" по начисленной заработной плате (код элемента затрат – 1), отпущенным в производство материалам (код элемента затрат – 3) и прочим затратам (код элемента затрат – 7); по статье затрат 251 "Амортизация контейнеров" (код элемента затрат – 6); по статье 248 "Ремонт прочих грузовых вагонов" по начисленной заработной плате (код элемента затрат – 1), отпущенным в производство материалам (код элемента затрат – 3) и прочим затратам (код элемента затрат – 7) и т. д. Затраты произведены в июне 2006 года в размере указанных сумм. По строке "Итого" затраты за месяц суммируются, а по строке "Баланс" общая сумма затрат за месяц указывается по кредиту счета 20, так как сальдо по данному счету на конец отчетного периода не бывает.

5.8.2 Номенклатура расходов по видам деятельности железной дороги

Управление затратами организаций железной дороги, участвующих в общем перевозочном процессе, может осуществляться лишь на основе единой их группировки в планировании и учете. Для этой цели служит Номенклатура расходов по видам деятельности железной дороги, являющаяся обязательным нормативным документом.

Номенклатура расходов – это перечень статей затрат по операциям технологического процесса, сгруппированных в разделы по видам деятельности и признаку экономического содержания. Номенклатура расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги представляет собой строго обоснованную классификацию затрат по перевозкам (эксплуатации), выполнению работ и услуг вспомогательной и дополнительной транспортной деятельности и иных видов деятельности.

Учет затрат на базе Номенклатуры расходов по видам деятельности имеет своей целью: единообразие в определении состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); формирование необходимой информации для калькулирования себестоимости перевозок грузов, пассажиров, багажа, почты и продукции (работ, услуг) иных видов деятельности, для

управления затратами, их анализа и выявления на этой основе резервов их сокращения.

Номенклатура расходов содержит три части:

I Основные производственные расходы по видам деятельности.

II Расходы основные, общие для всех отраслей хозяйства Белорусской железной дороги (общепроизводственные).

III Общехозяйственные расходы.

В части I "Основные производственные расходы по видам деятельности" приведены статьи основных производственных расходов в разрезе видов деятельности Белорусской железной дороги, обусловленные выполнением производственно-технологических процессов при осуществлении перевозок (выполнении работ, оказании услуг, производстве продукции).

В соответствии с выделяемыми видами экономической деятельности первая часть Номенклатуры расходов содержит следующие группы:

Группа А – "Деятельность железнодорожного транспорта" (код 60100).

Группа Б – "Иные виды деятельности" (код вида деятельности определяется в соответствии с характером выполняемых работ).

Группа А "Деятельность железнодорожного транспорта" разделена на две подгруппы: А.1 "Расходы, возмещаемые за счет провозной платы за перевозки грузов и пассажиров", А.2 "Расходы, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов, согласно утвержденных дополнительных тарифных ставок".

В подгруппе А.1 "Расходы, возмещаемые за счет провозной платы за перевозки грузов и пассажиров" отражаются расходы, покрываемые провозной платой за перевозку грузов и пассажиров (согласно установленным тарифам по грузовым и пассажирским перевозкам), так называемые расходы по эксплуатационной деятельности.

Деятельность железнодорожного транспорта, расходы по которой возмещаются за счет транспортных тарифов, включает все виды работ организаций и структурных подразделений Белорусской железной дороги, определенные технологическим процессом и связанные с эксплуатационной деятельностью: грузовая и техническая работа станций, организация движения поездов, все виды работ, связанные с организацией пассажирских перевозок, содержание и обслуживание подвижного состава и постоянных устройств железнодорожного транспорта и др.

На основании расходов подгруппы А.1 рассчитывается себестоимость грузовых и пассажирских перевозок. Расходы данной подгруппы соответственно группируются по хозяйствам железной дороги (в 15 разделах) с выделением расходов, прямо относимых на грузовые и пассажирские перевозки и подлежащих распределению между видами перевозок, по каждой статье приводится информация о ее порядковом номере и наименовании, измери-

тель, состав и экономическое содержание затрат.

Перечень и группировка статей затрат подгруппы А.1 Номенклатуры расходов железной дороги приведена в таблице 5.8.

Т а б л и ц а 5.8 – Перечень и группировка статей затрат подгруппы А.1 Номенклатуры расходов железной дороги

Номер статьи	Наименование
<i>Расходы, возмещаемые за счет провозной платы за перевозки грузов и пассажиров</i>	
<i>Раздел 1 Пассажирское хозяйство (статьи 001–034)</i>	
001	Продажа билетов в международном сообщении
002	Продажа билетов во внутриреспубликанском сообщении
003	Прием и выдача багажа
005	Маневровая работа на пассажирских станциях
006	Прием и отправление поездов на пассажирских станциях
007 и др.	Прием и отправление международных поездов на пограничных пассажирских станциях

Продолжение таблицы 5.8

Номер статьи	Наименование
<i>Раздел 2 Хозяйство грузовой работы и внешнеэкономической деятельности (статьи 040–055)</i>	
040	Прием к отправлению и выдача грузов, переадресовка грузов согласно технологии перевозочного процесса
041	Содержание весов и весовых приборов согласно технологии перевозочного процесса
042	Перегрузка грузов из вагона в вагон по технологической, технической и коммерческой необходимости
043	Перегрузка грузов из вагонов широкой колеи в вагоны узкой колеи на пограничных станциях
044	Обслуживание зданий, сооружений; содержание оборудования и инвентаря хозяйства грузовой работы и внешнеэкономической деятельности
045	Подготовка грузовых вагонов к перевозкам
046 и др.	Подготовка контейнеров к перевозкам
<i>Раздел 3 Хозяйство перевозок (статьи 070–080)</i>	
070	Маневровая работа на грузовых и сортировочных станциях, кроме пограничных
071	Прием и отправление поездов на грузовых и сортировочных станциях, кроме пограничных
072	Маневровая работа на пограничных грузовых станциях
073 и др.	Прием и отправление поездов на пограничных грузовых станциях

<i>Раздел 4 Локомотивное хозяйство (статьи 091–230)</i>	
091	Работа электровозов в грузовом движении
092	Работа электровозов в хозяйственном движении
094	Текущий ремонт электровозов, работающих в грузовом движении, по программе ТР-3
095	Текущий ремонт электровозов, работающих в грузовом движении, по программе ТР-2
096 и др.	Текущий ремонт электровозов, работающих в грузовом движении, по программе ТР-1
<i>Раздел 5 Вагонное хозяйство (статьи 235–283)</i>	
235	Промывка крытых и изотермических вагонов
237	Подготовка цистерн под налив
238	Приспособление грузовых вагонов для специальных перевозок
239 и др.	Текущий ремонт порожних вагонов при комплексной подготовке к перевозкам с отцепкой от состава или групп вагонов с подачей их на ремонтные пути (ТР-1)

Продолжение таблицы 5.8

Номер статьи	Наименование
<i>Раздел 6 Хозяйство пути (статьи 314–344)</i>	
314	Средний и подъемочный ремонты подъездных путей
315	Амортизация подъездных путей
316	Содержание, обслуживание, ремонт сооружений пассажирского хозяйства
322 и др.	Текущее содержание пути и путевых устройств
<i>Раздел 7 Хозяйство гражданских сооружений (статьи 351–363)</i>	
350	Текущий ремонт зданий и сооружений хозяйства грузовой работы и внешнеэкономической деятельности
352	Капитальный ремонт зданий и сооружений хозяйства грузовой работы и внешнеэкономической деятельности
354 и др.	Текущий ремонт зданий и сооружений пассажирского хозяйства
<i>Раздел 8 Хозяйство сигнализации и связи (статьи 370–396)</i>	
370	Техническое обслуживание устройств механизированных и автоматизированных горок
375	Техническое обслуживание устройств по обслуживанию пассажиров
380 и др.	Техническое обслуживание устройств автоблокировки
<i>Раздел 9 Хозяйство электроснабжения (статьи 405–416)</i>	
405	Техническое обслуживание и текущий ремонт линий электропередачи районами электроснабжения
406	Техническое обслуживание и текущий ремонт контактной сети и

	линий электропередачи
407 и др.	Техническое обслуживание и текущий ремонт тяговых подстанций, пунктов параллельного соединения и постов секционирования
<i>Раздел 10 Хозяйство водоснабжения и водоотведения (статьи 420–425)</i>	
420	Водоснабжение
421	Канализация
422 и др.	Шахтные, трубные, питьевые колодцы
<i>Раздел 11 Информационно-вычислительные центры (статьи 430–440)</i>	
430	Эксплуатация производственных систем по формированию объемных показателей грузовых перевозок
431	Эксплуатация производственных систем по формированию доходов от грузовых перевозок
432 и др.	Сопровождение станционных информационных систем
<i>Раздел 12 Отделенческие расчетные центры, восстановительные и пожарные поезда (статьи 450–458)</i>	
450	Содержание отделенческих расчетных центров (ОПЦ)
454	Работа восстановительных поездов
455 и др.	Содержание и ремонт восстановительных поездов

Окончание таблицы 5.8

Номер статьи	Наименование
<i>Раздел 13 Хозяйство материально-технического обеспечения (статьи 460–464)</i>	
460	Транспортные расходы
461	Хранение, сортировка и упаковка материалов
462 и др.	Операции с тарой
<i>Раздел 14 Автотранспортное хозяйство (статьи 470–474)</i>	
470	Эксплуатация автомобилей
471	Техническое обслуживание и текущий ремонт подвижного состава
472 и др.	Восстановление износа и ремонт автомобильных шин
<i>Раздел 15 Международные перевозки (статьи 480–487)</i>	
480	Обслуживание грузовых перевозок
484	Обслуживание пассажирских перевозок
487	Перестановка пассажирских вагонов

Затраты, отражаемые на статьях подгруппы А.1 "Расходы, возмещаемые за счет провозной платы за осуществление перевозок грузов и пассажиров", в бухгалтерском учете отражаются по счету 20 "Основное производство", субсчет 20-1 "Железнодорожные перевозки".

В подгруппе А.2 "Расходы, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов", отражаются расходы, покрываемые дополнительными сборами за оказанные услуги по перевозке грузов и пассажиров (согласно уста-

новленным тарифным ставкам и ценам).

Деятельность железнодорожного транспорта, расходы по которой возмещаются за счет дополнительно установленных сборов, включает все виды услуг, сопутствующих осуществлению технологического процесса перевозок и повышению качества обслуживания клиентуры и пассажиров в соответствии с действующими Правилами и Условиями перевозок грузов и пассажиров. Статьи затрат данной подгруппы сгруппированы в 16 разделе Номенклатуры расходов (таблица 5.9).

Таблица 5.9 – Перечень статей затрат подгруппы А.2 Номенклатуры расходов железной дороги

Номер статьи	Наименование
<i>Расходы, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов, согласно утвержденным дополнительным тарифным ставкам</i>	
<i>Раздел 16</i>	
010	Оказание услуг пассажирам на вокзале (станции)
012	Реализация пассажирам чая и наборов питания
013*	Стирка и ремонт постельного белья и дезинфекция постельных принадлежностей

Окончание таблицы 5.9

Номер статьи	Наименование
015*	Снабжение поездов постельным бельем
040*	Переадресовка грузов по просьбе клиента
490	Операции с грузами на пограничных станциях
491	Оказание других услуг клиентуре на станции
495 и др.	Экспедиционные операции

На основании расходов данной подгруппы осуществляется расчет себестоимости выполненной дополнительной транспортной услуги и последующее формирование величин дополнительных тарифных ставок, сборов и цен.

Затраты, отражаемые на статьях подгруппы А.2 "Расходы, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов" в бухгалтерском учете отражаются по счету 20 "Основное производство", субсчет 20-1 "Железнодорожные перевозки" и субсчет 20-3 "Транспортно-экспедиционные операции".

В группе Б "Иные виды деятельности" Номенклатуры расходов отражаются расходы организаций по осуществлению иных видов деятельности (кроме деятельности железнодорожного транспорта).

К иным видам деятельности относится деятельность, не связанная с осуществлением или обеспечением общего технологического процесса перевозок, например, производство товаров народного потребления, подсобное сельское хозяйство, прочая реализация, внеэкономические операции и др.

На основании расходов группы Б составляются калькуляции себестоимости выполненных работ и оказанных услуг по иным видам деятельности.

Расходы по статьям данной группы в бухгалтерском учете следует отражать на счетах 23 "Вспомогательные производства" или 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" по соответствующим субсчетам. Статьи затрат данной группы сгруппированы в 17 разделе Номенклатуры расходов (таблица 5.10).

Т а б л и ц а 5.10 – **Перечень статей затрат группы Б "Иные виды деятельности" Номенклатуры расходов железной дороги**

Номер статьи	Наименование
<i>Раздел 17</i>	
492	Переработка грузов вручную на механизированных дистанциях погрузо-разгрузочных работ
493	Переработка грузов механизмами
494	Бестонажные работы
498	Прочие услуги и работы механизированных дистанций погрузо-разгрузочных работ

О к о н ч а н и е т а б л и ц ы 5.10

Номер статьи	Наименование
500	Хранение грузов
530	Предоставление в аренду зданий
535	Содержание весов и весовых приборов, принадлежащих грузоотправителям и грузополучателям
537	Реализации запорно-пломбировочных устройств
540	Погрузочно-разгрузочные операции, не связанные с осуществлением перевозочного процесса
545	Текущий ремонт локомотивов, выполняемый для сторонних организаций
546	Предоставление услуг котельной
547	Изготовление узлов и деталей
548	Восстановление узлов и деталей
549 и др.	Ремонт узлов и деталей

В части II Номенклатуры расходов сгруппированы расходы основные, общие для всех отраслей хозяйства железной дороги (общепроизводственные). Следует отметить, что данная группа затрат дополняет основные производственные расходы и должна включаться в общие расходы по видам деятельности, указанные в группах А и Б.

Расходы по статьям части II «Расходы основные, общие для всех отрас-

лей хозяйства железной дороги» в бухгалтерском учете следует отражать на счете 25 «Общепроизводственные расходы» с последующим распределением между счетами 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" по соответствующим субсчетам.

В части III Номенклатуры расходов сгруппированы общехозяйственные расходы. Расходы данного раздела отражают расходы по организации и управлению производством. Как и расходы части II, общехозяйственные расходы должны быть включены в общую сумму затрат по видам деятельности групп А и Б.

Расходы по статьям части III в бухгалтерском учете следует отражать на счете 26 "Общехозяйственные расходы" с последующим распределением между счетами 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" по соответствующим субсчетам.

Статьи затрат группы II и III сгруппированы в 18 и 19 разделах Номенклатуры расходов (таблица 5.11).

Т а б л и ц а 5.11 – **Перечень статей затрат Номенклатуры расходов железной дороги (части II и III)**

Номер статьи	Наименование
<i>Часть II Расходы основные, общие для всех отраслей хозяйства железной дороги (общепроизводственные)</i>	
<i>Раздел 18 (статьи 700 – 732)</i>	
700	Скидка со стоимости форменной одежды
704	Командировки работников, не относящихся к руководителям и специалистам
708	Обслуживание и текущий ремонт зданий и сооружений производственного назначения
716	Содержание и эксплуатация оборудования и объектов природоохранного назначения
718 и др.	Амортизация производственных основных средств и нематериальных активов
<i>Часть III Общехозяйственные расходы</i>	
<i>Раздел 19 (статьи 750 - 804)</i>	
750	Содержание персонала, кроме руководителей и специалистов
751	Оплата труда руководителей и специалистов
753	Работа, содержание и ремонт служебных автомобилей
758	Подготовка кадров и повышение квалификации
775 и др.	Общедорожные расходы

Порядковый номер статьи затрат Номенклатуры одновременно является ее кодом, состоящим из трех знаков. Его указывают во всех первичных документах, которыми оформляется расходование средств. В соответствии с этими кодами расходы группируют по направлениям затрат. Посредством измерителя устанавливается связь между расходами и объемом работы. Измерители необходимы для планирования и анализа расходов. Например, расходы по продаже билетов (ст. 001) определяют на 1000 отправленных пассажиров, по приему и отправлению международных поездов на пограничных пассажирских станциях (ст. 007) – на 1 поезд и т. д.

В пояснениях к статьям расшифровывается содержание расходов, относящихся к данной статье. Например, к статье 123 "Обслуживание, экипировка и уборка электросекций" имеется следующее пояснение: "Затраты на оплату труда работников, занятых экипировкой, мойкой и уборкой подвижного состава, включая освобожденных бригадиров (оплата труда проводников, если они предусмотрены технологическим процессом и штатным расписанием); материалы для уборки и дезинфекции электросекций, ручных сигнальных фонарей, песок для песочниц; электроэнергия для освещения, отопления вагонов, моечных машин и зарядки аккумуляторов; прочие затраты: в том числе оплата счетов сторонних организаций за дезинфекцию электросекций и другие услуги".

Наличие единой Номенклатуры расходов дает возможность отделения и Управлению железной дороги составлять сводную отчетность о затратах на производство по видам деятельности.

5.9 Учёт брака в производстве и потерь от простоев

Потери от брака представляют собой непроизводительные затраты трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Бракованными считаются изделия, полуфабрикаты (детали и узлы) и работы, которые не соответствуют установленным государственным стандартам, техническим условиям.

Браком в производстве считаются законченные и незаконченные изделия и работы, которые по своему качеству не соответствуют указанным требованиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению либо могут быть использованы лишь после дополнительных затрат на их исправление.

В зависимости от характера дефектов различают брак *окончательный (неисправимый)* и *исправимый*. *Окончательным* является брак, когда изделия или работы имеют дефекты, устранить которые технически невозможно и экономически нецелесообразно. *Исправимым* считается брак, устранение которого технически возможно и целесообразно.

В зависимости от места обнаружения брак подразделяется на *внутренний*, выявленный на самом предприятии, и *внешний*, выявленный потребителями продукции при ее приемке, в процессе переработки и эксплуатации.

Брак оформляют актом о браке, в котором указывают наименование испорченной детали, изделия, причины и виновников брака, прямые затраты исходя из действующих норм расходов материалов и оплаты труда. Если брак окончательный, указывают стоимость отходов. Акт (формы Т-46) служит основанием для учета потерь от брака.

Основными причинами брака могут быть:

- несоответствие качества материалов, полуфабрикатов, заготовок стандартам или техническим условиям;
- скрытые пороки заготовки или обработки на предыдущих операциях;
- неисправность оборудования, инструментов, приспособлений;
- нарушения технологии производства;
- неточности в конструкторской и технологической документации;
- недостаточный контроль на предприятии;
- небрежность в работе.

Синтетический учет потерь от брака ведется на активном счете 28 "Брак в производстве". Себестоимость брака определяют по окончании месяца. При этом в себестоимость внутреннего окончательного брака включают все производственные расходы за исключением статьи "Общехозяйственные расходы". Себестоимость внутреннего исправимого брака складывается из затрат на материалы и запасные части, израсходованные на исправление дефектов, на зарплату, начисленную за исправление брака, а также соответствующей доли основных общих расходов.

Если окончательный брак внешний, то в состав потерь от брака наряду с производственной себестоимостью продукции включаются транспортные и другие расходы, связанные с ее заменой. При наличии внешнего исправимого брака к потерям относят затраты по исправлению забракованной покупателем продукции или все затраты по ее возврату поставщику.

Размер удержаний за допущенный брак зависит от характера брака и участия виновника в его исправлении. При окончательном браке выполненная виновником брака работа не оплачивается, а стоимость брака за минусом стоимости оприходованного лома и других полезных остатков удерживается из зарплаты виновника брака.

Если брак исправляется рабочим, который его допустил, то из его зарплаты удерживается стоимость дополнительно израсходованных материалов. При исправлении брака другим рабочим виновнику брака не оплачивается забракованная работа и, кроме того, он возмещает затраты по исправлению брака другим рабочим.

Операции по возмещению брака учитывают по кредиту счета 28 "Брак в производстве". Невозмещенная часть себестоимости брака составляет потери от брака, которые по счету 28 "Брак в производстве" полностью списываются на себестоимость соответствующих видов готовой продукции (работ). Счет 28 "Брак в производстве" в конце месяца закрывается и сальдо иметь не должен.

Аналитический учет потерь от брака в производстве организуется в разрезе цехов (участков), видов продукции (работ), статей расходов и элементов затрат и ведется в ведомости потерь в производстве (форма 14) или ведомости по отражению себестоимости брака. Кроме того, на предприятиях ведется оперативный учет брака в производстве по причинам и виновникам его образования, что позволяет намечать конкретные меры по ликвидации потерь и снижению себестоимости продукции (работ).

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 28 "Брак в производстве" представлена в таблице 5.12.

Таблица 5.12 – **Корреспонденция счетов по счету 28 " Брак в производстве "**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Формирование затрат по забракованной продукции</i>		
Отпуск материальных ресурсов с учетом отклонений на исправление брака	28	10, 16, 17
Списание фактической себестоимости окончательно забракованной продукции из основного и вспомогательного производств	28	20, 23

О к о н ч а н и е т а б л и ц ы 5.12

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение в затраты по исправлению брака стоимости полуфабрикатов собственного производства	28	21
Включение в себестоимость забракованной продукции суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов в соответствующей доле	28	25, 26
Списание фактической себестоимости окончательно забракованной продукции обслуживающих производств и хозяйств	28	29
Включение в затраты по исправлению брака стоимости работ и услуг, выполненных сторонними организациями	28	60, 76
Возмещение покупателям транспортных расходов по возврату забракованной продукции	28	60
Начисление налогов в бюджет, относимых на величину затрат по исправлению брака	28	68
Включение в величину затрат по исправлению брака суммы отчислений в Фонд социальной защиты населения	28	69
Начисление основной и дополнительной заработной платы рабочим, занятым исправлением брака	28	70
Включение в величину затрат по исправлению брака командировочных, представительских и других расходов	28	71
Включение в затраты по исправлению брака претензий, которые взысканию не подлежат	28	76

Отражение неучтенных потерь от брака, выявленных при инвентаризации	28	92
<i>Списание затрат по забракованной продукции</i>		
Принятие на учет материалов от забракованной продукции по ценам возможного использования	10	28
Включение в затраты основного и вспомогательного производств окончательных потерь от брака	20, 23	28
Включение в себестоимость продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств потерь от брака	29	28
Списание потерь от брака за счет работников, виновных в нанесении материального ущерба (по решению суда)	73	28
Предъявление претензий сторонним организациям в размере стоимости брака (в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом)	76	28

Помимо брака в производстве в составе непроизводительных расходов выделяют также и потери, связанные с производственными простоями.

Под *простоями* понимается вынужденное бездействие механизмов и рабочей силы в связи с незапланированными остановками оборудования, цехов или всего производства. Простой бывает *целодневными и внутрисменными, по внешним и внутренним причинам.*

Простой оформляется листками или актами о простое, в которых указываются фамилии, табельные номера рабочих, виды и инвентарные номера простоявших станков, время начала и окончания простоя, причины и виновники простоя.

Основными причинами простоев являются:

- отсутствие материалов, запчастей, полуфабрикатов;
- перебои в снабжении топливом и энергией;
- неисправность оборудования;
- отсутствие или неисправность инструментов и приспособлений;
- отсутствие технической документации;
- несвоевременная выдача заданий;
- нарушение трудовой дисциплины.

В организациях железнодорожного транспорта значительная доля времени простоя приходится на простои подвижного состава: локомотивы, вагоны, поезда. Основными причинными простоя данной группы являются: неравномерность грузовых и пассажирских потоков по периодам года, несвоевременное предъявление грузов к перевозке, аварии и крушения на участках пути железной дороги и др.

К виновникам простоев относятся: грузоотправители; поставщики; структурные подразделения, отделы и службы железной дороги и т.д.

Потери от простоев состоят из заработной платы производственных рабочих за время простоя; отчислений от начисленной заработной платы;

стоимости непроизводительно израсходованных топлива, энергии, материалов.

Потери от простоев по внутренним причинам учитываются в составе общехозяйственных расходов по статье 800 "Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам".

Хозяйственные операции по отражению в учете потерь от простоев приведены в таблице 5.13.

Т а б л и ц а 5.13 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при отражении потерь от простоев

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение в состав общехозяйственных расходов потерь материальных, трудовых и финансовых ресурсов в связи с простоями	26	10, 23, 70, 68, 69 и др.
Предъявление претензии (признанных и присужденных судом) поставщикам о возмещении потерь от простоев по внешним причинам	60, 76	26
Списание некомпенсируемых потерь от простоев, в том числе от простоев в результате стихийных бедствий	92	26

Аналитический учет потерь от простоев ведется в разрезе видов и причин простоев, виновников простоев, цехов и структурных подразделений железной дороги.

5.10 Отчетность о затратах

В составе отчетности организаций железной дороги о затратах выделяют две формы отчетности:

– отраслевая отчетность – форма 69-жел "Отчет по основным показателям производственно-финансовой деятельности организаций Белорусской железной дороги (по видам деятельности)";

– государственная отчетность о затратах предприятий – форма № 5-3 "Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия".

Форма 69-жел (предприятие) "Отчет по основным показателям производственно-финансовой деятельности организаций Белорусской железной дороги (по видам деятельности)" является отраслевой отчетностью на Белорусской железной дороге, заполняется и представляется обособленными структурными подразделениями в отделения дороги, а отделениями железной дороги и предприятиями дорожного подчинения – в Управление железной дороги ежеквартально (ежегодно) в сроки, определяемые вышестоящей организацией. Данная форма содержит информацию, сгруппированную в сле-

дующие таблицы:

1 Расходы, возмещаемые за счет провозной платы за перевозки грузов и пассажиров (эксплуатационные расходы).

2 Расходы, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов, согласно утвержденных дополнительных тарифных ставок.

3 Расходы по иным видам деятельности.

4 Расходы основные, общие для всех хозяйств железной дороги (общепроизводственные), отнесенные на деятельность железнодорожного транспорта.

5 Общехозяйственные расходы, отнесенные на деятельность железнодорожного транспорта.

6 Себестоимость перевозок грузов и пассажиров по видам тяги.

7 Данные о финансовых результатах работы дороги.

8 Реализация и отпуск продукции, работ и услуг по иным видам деятельности.

9 Жилищное и коммунальное хозяйство.

10 Штрафы, полученные по Управлению Белорусской железной дороги.

11 Штрафы, уплаченные по Управлению Белорусской железной дороги.

12 Справки и статистические данные.

Таблица 1 "Расходы, возмещаемые за счет провозной платы за перевозки грузов и пассажиров (эксплуатационные расходы)" заполняется на основании данных аналитического учета по счету 20-1 "Железнодорожные перевозки", 20-4 "Ремонт объектов пути" по статьям затрат Номенклатуры расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги в разрезе элементов затрат. Справочно к таблице 1 составляется таблица 1.1 "Расходы, возмещаемые за счет провозной платы за перевозки грузов и пассажиров (эксплуатационные расходы)", которая является вспомогательной и заполняется на основании данных таблицы 1 (по хозяйствам) в аналогичном порядке.

Расходы, возмещаемые за счет дополнительно установленных сборов, обобщаются в отчетной форме в таблице 2, которая заполняется на основании данных аналитического учета по счету 20-1 "Железнодорожные перевозки", 20-2 "Погрузочно-разгрузочные работы", 20-3 "Транспортно-экспедиционные операции" по статьям затрат Номенклатуры расходов, в разрезе элементов затрат в соответствии с утвержденным перечнем оказываемых дополнительных услуг.

В таблице 3 группируются расходы по иным видам деятельности на основании данных аналитического учета по счету 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" по соответствующим субсчетам в разрезе выполняемых видов деятельности согласно ОКЭД. Наряду с основными производственными расходами по иным видам деятельности затраты показывают с учетом доли общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Расходы группируются по видам деятельности в

разреze элементов затрат.

Четвертая и пятая таблицы обобщают информацию об общепроизводственных и общехозяйственных расходах, отнесенных на деятельность железнодорожного транспорта. Данные таблицы формируются на основании данных аналитического учета по счету 25 "Общепроизводственные расходы" и по счету 26 "Общехозяйственные расходы" по статьям затрат Номенклатуры расходов, в разрезе элементов затрат, по расходам, отнесенным на деятельность железнодорожного транспорта (таблицы 1, 2).

Себестоимость железнодорожных перевозок в разрезе видов перевозок и по видам тяги показана в шестой таблице. В данной таблице отдельно отражаются расходы по перевозкам, объем работ в тонно-километрах, пассажиро-километрах, приведенных тонно-километрах и себестоимость перевозок по видам перевозок, видам тяги и приведенной работы дороги.

В седьмой таблице сгруппирована информация об основных показателях, формирующих финансовые результаты работы дороги, в разрезе эксплуатационной деятельности по видам перевозок, сообщений и дополнительных транспортных услуг. Здесь приводится информация об объеме грузовых и пассажирских перевозок (в миллионах приведенных тонно-километрах, тонно-километрах, пассажиро-километрах), доходах и расходах, финансовом результате, рентабельности, величине покрытия доходами расходов, себестоимости одного приведенного тонно-километра, одного тонно-километра, одного пассажиро-километра.

Таблица восемь "Реализация и отпуск продукции, работ и услуг по иным видам деятельности" группирует информацию о себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) в разрезе видов деятельности и выручке от реализации продукции (работ, услуг), включая соответствующие платежи.

В девятой таблице "Жилищное и коммунальное хозяйство" содержится информация о доходах и расходах жилищного и коммунального хозяйства отдельно по видам хозяйств.

Полученные и уплаченные штрафы по Управлению дороги указываются соответственно в десятой и одиннадцатой таблицах формы 69-жел.

Двенадцатая таблица содержит справки и статистические данные по среднесписочной численности работников, их производительности труда, по расходам на оплату труда, количеству сверхурочно отработанного времени и доплате по этому времени, по целодневным и внутрисменным простоям и их оплате, убыткам, вызванным несохранностью перевозимых грузов, недостачам и хищениями. В этом же разделе отдельными показателями отражены прибыль от перевозок в целом, прибыль от грузовых и пассажирских перевозок и прибыль по пригородным перевозкам.

Государственная отчетность о затратах предприятий – форма № 5-З "Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия" – составляется организациями всех отраслей экономики, ее представляют районному (городскому) отделу статистики по месту нахож-

дения и своей вышестоящей организации.

Отчет состоит из трех разделов.

В первом разделе содержатся следующие показатели, характеризующие отдельные виды расходов:

- затраты на производство продукции (работ, услуг), в том числе материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты;
- недостачи, хищения и порча материальных ценностей, из них отнесенные на виновных лиц убытки и издержки производства;
- стоимость реконструкции, модернизации и технического перевооружения основных средств;
- материалы, принятые в переработку (давальческое сырье);
- валовой товарооборот (заполняют организации розничной торговли, общественного питания);
- оптовый товарооборот (заполняют организации оптовой торговли, материально-технического снабжения и сбыта).

Показатели данного раздела отчета приводятся за отчетный квартал, за период с начала года, а также за соответствующий период прошлого года.

Во втором разделе содержатся показатели, характеризующие объем продукции (работ, услуг) в текущих ценах за вычетом налогов и платежей из выручки и затраты по основному виду деятельности. Затраты на производство продукции (работ, услуг) указываются в целом по предприятию и по экономическим элементам с расшифровкой большинства элементов в разрезе отдельных видов затрат.

Справочно в конце раздела указываются:

- прирост или уменьшение остатка незавершенного производства, полуфабрикатов, инструментов и приспособлений собственной выработки, не включаемых в себестоимость продукции;
- внутризаводской оборот, включаемый в затраты на производство продукции (работ, услуг);
- внутризаводской оборот, включаемый в объем продукции (работ, услуг);
- командировочные расходы и др.

Показатели данного раздела приводятся за отчетный квартал, отчетный период, а также за соответствующий квартал прошлого года и соответствующий период прошлого года.

В третьем разделе "Методы оценки материальных затрат" указываются применяемые методы оценки затрат.

Отчетность используется для контроля за затратами на производство и себестоимостью продукции.

6 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

6.1 Задачи бухгалтерского учета денежных средств

Денежные средства – это финансовые ресурсы организации, самые высоколиквидные активы, возможные обеспечить выполнение обязательств любого вида и уровня.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организация использует денежные средства для расчётов с поставщиками за приобретаемые основные средства, материальные ресурсы, с бюджетом по налогам и другим обязательным платежам, для выплаты заработной платы работникам и т.д. Поступление денежных средств в организацию осуществляется в форме платежей за отгруженную покупателям продукцию, доходов по финансовым операциям.

Денежные расчёты выступают важнейшими факторами обеспечения кругооборота средств организации, а их своевременное завершение – необходимым условием непрерывного процесса производства. Они совершаются организацией в двух формах: путём безналичных платежей через банковскую систему (безналичный денежный оборот) или наличными деньгами (наличный денежный оборот).

Безналичный денежный оборот представляет собой совокупность платежей, осуществляемых без использования наличных денег.

Государство постоянно расширяет сферу применения безналичных расчетов. На их долю приходится большая часть всего денежного обращения. Таким путем производятся расчеты между организациями.

Наличный денежный оборот представляет собой процесс движения наличных денежных знаков (банкнот, казначейских билетов). Несмотря на то, что наличный денежный оборот составляет меньшую часть денежного оборота, он имеет большое значение. Именно этот оборот обслуживает получение и расходование большей части денежных доходов населения. Наличными деньгами производятся расчеты организаций с населением, а также расчеты между группами населения. Научная и рациональная организация наличного денежного оборота имеет важное значение для решения многих социально-экономических проблем.

Денежные средства организаций железнодорожного транспорта представляют собой совокупность денег, находящихся в кассе, на банковских

расчетных, валютных, специальных и депозитных счетах, в выставленных аккредитивах, чековых книжках, переводах в пути и денежных документах.

Бухгалтерский учёт денежных средств в кассе организации и на счетах в банках должен обеспечивать выполнение следующих задач (рисунок 6.1).



Рисунок 6.1 – Основные задачи бухгалтерского учета денежных средств

Решение этих задач во многом зависит от чёткого соблюдения следующих основных принципов учёта денежных средств:

– свободные денежные средства должны храниться только в банке, их выдача и использование осуществляются в соответствии с целевым назначением;

– платежи производятся в безналичном порядке после отгрузки товарно-материальных ценностей, выполнения работ и оказания услуг или одновременно с ними. Предварительная оплата допускается лишь в случаях, предусмотренных законодательством и учётной политикой организации;

– платежи производятся с согласия (акцепта) плательщика или по его поручению; без согласия – только в случаях, предусмотренных действующим законодательством;

– платежи производятся за счёт собственных средств плательщика или за счёт кредитов банка;

– списание со счёта денежных средств в объёме, достаточном для удовлетворения всех предъявляемых к организации требований, осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание;

– недостаточность денежных средств на счёте организации для удовлетворения всех предъявляемых к ней требований обуславливает списание этих средств путём применения установленной очерёдности платежей.

6.2 Учет кассовых операций

Организации железнодорожного транспорта обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков. В отдельных случаях организации участвуют в процессе налично-денежного обращения при оплате труда штатных и нештатных сотрудников, закупке материалов, выдаче авансов сотрудникам на командировочные расходы и т. д.

Согласно Указу Президента Республики Беларусь от 29.02.2000 г. № 359 "Об утверждении порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь», с изменениями и дополнениями по состоянию на 24.08.2006 г. № 518, в исключительных случаях по разрешению руководителя обслуживающего банка и в размере не более 50 базовых величин в месяц расчеты между организациями могут производиться наличными денежными средствами.

Для хранения денежных средств (в белорусских рублях и иностранной валюте), денежных документов и других ценностей в организациях железнодорожного транспорта создается касса.

Под **кассовыми операциями** понимается прием и оприходование в кассу наличных денег, выдача наличных денег из кассы организации и оформление кассовых документов.

Кассовые операции в белорусских рублях ведутся организациями железнодорожного транспорта в соответствии с Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 26 марта 2003 г. № 57, с изменениями и дополнениями по состоянию на 27.11.2006 г. № 192.

Кассовые операции осуществляет кассир, являющийся материально ответственным лицом, который несет ответственность за сохранность денеж-

ных средств, денежных документов и других ценностей, находящихся на хранении в кассе.

При приеме кассира на работу руководитель организации обязан под роспись ознакомить его с Правилами ведения кассовых операций, после чего с кассиром заключается письменный договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Организации железнодорожного транспорта, не имеющие по штатному расписанию должности кассира или имеющие одного кассира, в случае необходимости временной его замены исполнение обязанностей кассира возлагают на другого работника. С этим работником на время исполнения им обязанностей кассира заключается письменный договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Бухгалтерам, другим работникам предприятия, пользующимся правом подписи кассовых документов, исполнять обязанности кассиров запрещается, за исключением случаев, когда в штате нет другого лица, на которого можно возложить ведение кассовых операций.

В кассе можно хранить суммы в пределах установленного лимита для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов на командировки и других платежей. Лимит остатка (предельный остаток) кассы представляет собой максимально допустимую сумму наличных денег, которая может находиться в кассе организации по состоянию на конец рабочего дня.

Для установления лимитов, порядка и сроков сдачи наличных денег, размеров расходования выручки организации железнодорожного транспорта представляют в обслуживающий банк заявку по форме согласно Правилам организации наличного денежного обращения в Республике Беларусь, утвержденным постановлением Правления Национального банка республики Беларусь от 31 октября 2002 г. № 213 (в редакции постановления Совета директоров Национального Банка от 13 января 2006 г. № 10). Лимит устанавливается сроком на один год, однако он может быть пересмотрен в течение года в случае изменения объемов кассовых оборотов, условий сдачи выручки и по другим причинам.

В том случае, если в кассе у организации образовались сверхлимитные остатки наличных денег, они должны быть сданы в банк, независимо от установленных сроков сдачи наличных денег.

Организации имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленного лимита только на оплату труда, выплаты стипендий, пенсий, пособий, дивидендов на срок не свыше 3 рабочих дней.

Порядок ведения кассовых операций в иностранной валюте определяется Правилами ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утвержденными постановлением Правления национального банка Республики Беларусь от 28 июня 2004 г. № 98 (в

редакции постановления Правления Национального Банка от 26 декабря 2006 года № 214). Наличная иностранная валюта также может находиться в кассе организации в пределах лимитов, установленных банком.

В кассу организаций железнодорожного транспорта поступают денежные средства, полученные со счетов в учреждении банка; возвращенные неиспользованные подотчетные суммы; суммы, внесенные виновными лицами в погашение недостач, материального ущерба; выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, топлива, материалов и др.

Наличные деньги, полученные из банка, расходуются на те цели, на которые они получены.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных денег оформляются формами первичной учетной документации, утвержденными в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Одним из основных приходных кассовых документов является приходный кассовый ордер.

Приходный кассовый ордер формы КО-1 применяется организациями БЖД для оформления приема наличных денежных средств от физических лиц (форма утверждена приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 29 октября 1999 года № 311 "Об утверждении бланков унифицированных форм первичной учетной документации").

Приходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре. Он состоит из двух частей: приходного ордера и квитанции, которые содержат одинаковые реквизиты. В подтверждение факта приема денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписью главного бухгалтера или лица, им уполномоченного, и кассира, заверенная печатью или оттиском кассового аппарата.

Прием наличных денежных средств по кассовым ордерам производится в день их составления, причем после получения денег ордера немедленно подписываются кассиром.

Приходный кассовый ордер содержит следующие реквизиты (рисунок 6.2).

Кассир обязан правильно заполнить все реквизиты приходного кассового ордера; исправления, хотя бы и оговоренные, в бланке ордера не допускаются.

Выдача наличных денег из кассы предприятий производится:

- по расходному кассовому ордеру;
- платежной ведомости с последующим наложением на ней реквизитов расходного кассового ордера либо приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

Сдача денег в банк, выдача заработной платы (общая сумма согласно

платежной ведомости), материальной помощи, депонированной заработной платы, наличных денег на командировочные и хозяйственные расходы и т. д. оформляется расходным кассовым ордером.



Рисунок 6.2 – Основные реквизиты приходного кассового ордера

Расходный кассовый ордер формы КО-2 применяется для оформления выдачи наличных денежных средств в национальной валюте из касс организаций БЖД (форма утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19 апреля 2001 года № 43 "Об утверждении бланков унифицированных форм первичной учетной документации" (в редакции постановления Министерства финансов от 09.07.2004 г. № 107)).

Порядок оформления расходного кассового ордера определен указанным постановлением, а также Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь.

Расходный кассовый ордер формы КО-2 выписывается в одном экземпляре работниками бухгалтерии и подписывается руководителем организации, главным бухгалтером или лицом, уполномоченным руководителем.

В расходном кассовом ордере заполняются реквизиты, представленные на рисунке 6.3.



Рисунок 6.3 – Основные реквизиты расходного кассового ордера

В расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы. В качестве прилагаемых документов могут выступать *доверенность, копия приказа руководителя о командировке работника* (на основании данного распорядительного документа бухгалтерией производится определение суммы, подлежащей выдаче подотчетному лицу на командировочные расходы).

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру отдельному лицу кассир требует документ, удостоверяющий личность получателя. Кассир проверяет правильность заполнения в расходном кассовом ордере реквизитов предъявленного документа: наименования, серии и номера, кем и когда он выдан, и берет расписку у получателя. Расписка делается собственноручно шариковой ручкой с указанием полученной суммы прописью.

Если деньги выдаются по доверенности, оформленной в установленном законодательством Республики Беларусь порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтером делается запись: "По доверенности" и указываются фамилия, имя, отчество лица, которому доверено получение денег. Доверенность прилагается к расходному кассовому ордеру.

Выдача заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности и других выплат производится из кассы организации по *платежной ведомости*.

На титульном (заглавном) листе платежной ведомости делается разрешительная надпись о выдаче наличных денег за подписями руководителя и главного бухгалтера организации с указанием сроков выдачи и суммы наличных денег прописью.

Платежная ведомость выписывается либо оформляется с помощью технических средств с указанием по итогу суммы наличных денег цифрами и прописью. В графе напротив фамилии, имени, отчества получателя денежных средств цифрами проставляется сумма причитающихся к получению наличных денег. Если выдача денег в ведомости производится по доверенности, перед распиской в получении денег кассир делает запись "По доверенности".

По истечении установленных Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами сроков выдачи наличных денег платежная ведомость закрывается: кассир указывает сумму фактически выплаченных и подлежащих депонированию наличных денег. На общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости выписывается один общий расходный кассовый ордер, а на депонирование заработной платы составляется реестр депонированных сумм и наличные деньги сдаются в обслуживающий банк. На сумму сдаваемых наличных денег составляется один общий расходный кассовый ордер.

Внесение денежных средств из касс организаций БЖД на расчетный счет оформляется объявлением на взнос наличными. Для подтверждения приема банк выдает *квитанцию*, которая прикладывается к расходному кассовому ордеру.

Приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости при приеме или выдаче по ним наличных денег подписываются кассиром. Приложенные к ним документы должны быть погашены штампом или надписью: "Оплачено" с указанием даты (число, месяц, год). Никаких подчисток, помарок или исправлений, даже оговоренных, в этих документах не допускается.

Все приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются и регистрируются бухгалтером *в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях по форме 1 или форме 1-а*, утвержденным Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь. Журнал по форме 1

открывается отдельно на приходные и расходные кассовые ордера, а журнал по форме 1-а ведется по усмотрению руководителя организации и главного бухгалтера вместо журнала по форме 1 и открывается один на приходные и расходные кассовые ордера.

Журнал открывается на год, нумеруется и прошнуровывается. Журнал регистрации кассовых ордеров в белорусских рублях разделен на две части: *в первой* регистрируются приходные кассовые ордера, *во второй* – расходные ордера и платежные ведомости. В данном журнале сумма по каждому приходному (расходному) документу записывается в отдельную колонку в соответствии с целевым использованием денежных средств: получено (выплачено) на заработную плату, командировочные расходы, пособие по нетрудоспособности и т. п. В конце страницы журнала подсчитывается итог каждой колонки.

Расходные кассовые ордера, оформленные на основании платежных ведомостей, заполняются и регистрируются только после выдачи наличных денег и закрытия платежной ведомости.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться посредством технических средств. В выходной форме "Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях", составляемой за соответствующий день, обеспечивается также формирование данных для учета движения наличных денег по целевому назначению.

Для учета кассовых операций в наличных белорусских рублях в каждой организации ведется *кассовая книга формы КО-4*, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.04.2001 г. № 43 "Об утверждении бланков унифицированных форм первичной учетной документации".

Порядок ведения кассовой книги определен Положением о порядке заполнения кассовой книги формы КО-4, утвержденным вышеуказанным постановлением, а также Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь.

Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей. Неотрывная часть листа (с горизонтальной линией) как первый экземпляр остается в кассовой книге. Отрывная часть листа (без горизонтальной линии) является вторым экземпляром и заполняется с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу. Вторые экземпляры листов служат отчетом кассира. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром в день получения или выдачи наличных денег отдельно по каждому приходному или расходному кассовому ордеру.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток наличных денег по кассе на конец рабочего дня и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной экземпляр листа кассовой книги с приложенными приходными и расходными кассовыми ордерами под расписку в кассовой книге.

В период выдачи наличных денег на оплату труда остаток кассы выводится по учтенным в кассовой книге приходным и расходным кассовым ордерам. По строке "В том числе на оплату труда" указывается сумма остатка наличных денег, не выплаченных по платежной ведомости.

При этом сумма выданных за день наличных денег по платежной ведомости на оплату труда расходным кассовым ордером не оформляется и не отражается по колонке "Расход" в кассовой книге. Платежная ведомость на оплату труда в обязательном порядке хранится в кассе вместе с остатком наличных денег и является документом, подтверждающим отсутствие недостачи наличных денег в кассе.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу шариковой ручкой до полного использования листов кассовой книги. Допускается ведение кассовой книги с помощью технических средств при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов и защиты программных средств, выполняющих функции обработки кассовых документов, от несанкционированного доступа.

Подчистки и незаверенные исправления в кассовой книге запрещаются. Исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера или лица, его заменяющего.

Кроме операций с белорусскими рублями в кассе осуществляются операции с иностранной валютой. Наличная иностранная валюта используется, в основном, для оплаты расходов, связанных со служебными командировками за границу.

Прием наличной иностранной валюты в кассу производится по *приходному кассовому ордеру формы КО-1в*, выписываемом в валюте и рублевом эквиваленте по действующему курсу Национального банка Республики Беларусь. В приходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы, а также в строке "Основание" указывается источник поступления наличной иностранной валюты (назначение платежа) в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Прием наличной иностранной валюты по приходным кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

Выдача наличной валюты из кассы предприятия производится на основании *расходного кассового ордера формы КО-2в*. В расходном ордере указывается сумма валюты и ее рублевого эквивалента по действующему курсу Национального банка Республики Беларусь, основание для составления и перечисляются прилагаемые к нему документы.

При выдаче валюты по расходному ордеру отдельному лицу кассир требует предъявления документа, удостоверяющего личность получателя.

Для учета движения наличной иностранной валюты на предприятии ведется кассовая книга *формы КО-4в*, причем если в кассу поступает различная валюта, то учет ведется раздельно по каждому виду валюты.

Порядок заполнения кассовой книги формы КО-4в, а также приходных и расходных кассовых ордеров при ведении кассовых операций в наличной иностранной валюте определены Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19 апреля 2001 г. № 43 "Об утверждении бланков унифицированных форм первичной учетной документации" и Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь.

Организации вправе принимать наличную иностранную валюту лишь в определенных случаях и выдавать ее на цели, установленные Правилами использования наличной иностранной валюты юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями на территории Республики Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального Банка Республики Беларусь от 26.12.2002 г. № 251.

В кассе организации также хранятся бланки строгой отчетности. Порядок их учета, хранения и использования определен Положением о порядке использования бланков строгой отчетности, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 21.02.2001 г. № 21, с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.06.2006 г. № 60.

Для отражения операций по получению, выдаче и возврату бланков ведется *приходно-расходная книга по учету бланков строгой отчетности*, которая прошнурована, пронумерована, скреплена печатью и подписана руководителем и главным бухгалтером. На каждый вид бланков заводится один или несколько отдельных листов книги. Каждая операция по получению, выдаче и возврату бланков записывается в книге отдельной строкой.

Для обеспечения сохранности наличных денег в кассе организации необходим правильный подбор помещений, сейфов, тщательный подбор работников на должность кассира, периодические инвентаризации наличных денежных средств.

Касса представляет собой изолированное, специально оборудованное помещение, имеющее сигнализацию, устройства, препятствующие проникновению посторонних лиц, несгораемые металлические шкафы для хранения денег и ценных бумаг. Двери в кассу в момент совершения операций должны быть закрыты с внутренней стороны. Доступ в помещение лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещен.

Требования по технической укрепленности и оборудованию помещений касс (кассовых пунктов) предприятий техническими средствами охранной, тревожной и пожарной сигнализации определяются комиссионно с участием

представителей организации, предпринимателя и областного (Минского городского) управления объединения "Охрана" при Министерстве внутренних дел Республики Беларусь.

Все наличные деньги и другие ценности организации хранятся в металлических шкафах или сейфах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются. Ключи от металлических шкафов и сейфов, печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в условленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Запрещается хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данной организации.

К грубым нарушениям порядка ведения кассовых операций относятся:

- несвоевременное оприходование в кассу наличных денежных средств;
- превышение установленного лимита остатка средств в кассе;
- несоблюдение сроков сдачи выручки в банк;
- нецелевое использование наличных денежных средств, полученных из банка;
- несоблюдение срока возврата неиспользованных сумм, выданных на командировочные и другие предстоящие расходы.

Ответственность за данные нарушения определяется согласно Инструкции о мерах ответственности за нарушение правил ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 27 июня 2003 года № 125 (в редакции Постановления Правления Национального банка от 09.11.2006 г. № 175).

В сроки, установленные руководителем организации, но не реже одного раза в квартал проводится внезапная инвентаризация кассы с полным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Для производства инвентаризации кассы приказом руководителя назначается комиссия. По результатам проверки составляется *акт инвентаризации наличных денег и других ценностей*, форма которого утверждена Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь. При обнаружении недостачи или излишков денег в кассе в акте указывается сумма недостачи или излишка. С кассира берется объяснение по поводу установленных сумм недостач или излишков. Излишки денежных средств должны быть оприходованы, а недостача – отнесена на виновное лицо.

Для учета кассовых операций используется активный синтетический счет 50 "Касса", предназначенный для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организаций железнодорожного транспорта, а также денежных документов.

По дебету счета 50 "Касса" отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, расчетов, доходов от реализации товаров, продукции (работ, услуг) и др. По кредиту счета 50 "Касса" отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов, финансовых результатов и др.

К счету 50 "Касса" могут открываться при необходимости следующие субсчета:

- 50-1 "Касса организации";
- 50-2 "Операционная касса";
- 50-3 "Денежные документы";
- 50-4 "Валютная касса";
- 50-5 "Касса филиала".

Субсчет 50-1 "Касса организации" предназначен для учета денежных средств в головной кассе организации (Управление Белорусской железной дороги, отделения и структурные подразделения). На данном субсчете отражаются операции, связанные с получением наличных денежных средств с расчетного счета, сдачей сумм превышения установленного лимита на расчетный счет, выдачей заработной платы, денежных средств под отчет и др.

Субсчет 50-2 "Операционная касса" используется для учета денежных средств в кассах товарных контор, эксплуатационных участков, а также для расчетов с ИРЦ и т.п. Он открывается организациями по необходимости.

На субсчете 50-3 "Денежные документы" учитываются находящиеся в кассе организации оплаченные путевки в санатории, пансионаты и дома отдыха, трудовые книжки, почтовые марки, марки государственной пошлины, талоны и другие денежные документы.

Стоимость путевок в санатории, дома отдыха и пансионаты учитывается на основании приходного кассового ордера по дебету субсчета 50-3 "Денежные документы" в корреспонденции с кредитом субсчета 50-1 "Касса организации" или счета 51 "Расчетный счет".

Передача путевок от Управления дороги к отделениям дороги оформляется расходным кассовым ордером, на основании которого кредитуются субсчет 50-3 "Денежные документы" и дебетуется счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Отделения дороги при получении путевок производят бухгалтерские записи в обратной корреспонденции, оформляя поступление путевок приходным кассовым ордером.

При выдаче путевок их стоимость списывается с кредита субсчета 50-3 "Денежные документы" в корреспонденции с дебетом счетов 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 50 "Касса" – при возмещении работником части стоимости путевок за наличный расчет, 51 "Расчетный счет" – при поступлении денег на расчетный счет.

Приобретение почтовых марок отражается по дебету субсчета 50-3 "Денежные документы" с кредитом счетов учета денежных средств. Стоимость израсходованных марок списывается с кредита субсчета 50-3 "Денежные документы" в дебет счетов учета затрат на производство.

Денежные документы хранятся в кассе и учитываются отдельно от наличных денег с подразделением по видам документов.

Регистром аналитического учета по операциям с денежными документами является книга движения денежных документов, записи в которой осуществляются на основании первичных документов, подтверждающих поступление или выбытие денежных документов.

Субсчет 50-4 "Валютная касса" предназначен для учета кассовых операций в иностранной валюте при осуществлении внешнеэкономической деятельности, в том числе при направлении работников в служебные командировки за границу.

Полученная с текущего валютного счета иностранная валюта списывается в дебет субсчета 50-4 "Валютная касса" с кредита субсчета 52-1 "Текущий валютный счет". При выдаче иностранной валюты под отчет на командировочные расходы дебетуют счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" в корреспонденции с кредитом субсчета 50 "Валютная касса". Возникающие в результате изменения курса рубля по отношению к имеющейся у организации иностранной валюте курсовые разницы на последнее число отчетного периода относят на счет 98 "Доходы будущих периодов".

Субсчет 50-5 "Касса филиала" предназначен для учета кассовых операций обособленных филиалов или представительств, выделенных на отдельный баланс.

Излишки денежных средств, выявленные при инвентаризации кассы, отражаются по дебету счета 50 "Касса" в корреспонденции с кредитом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы". Недостача денежных средств списывается с кредита счета 50 "Касса" в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Аналитический учет по счету 50 "Касса" ведется кассирами, ответственными за кассовую наличность. Регистром аналитического учета является кассовая книга, в которой отражаются данные приходных и расходных кассовых документов.

Для отражения оборотов по кредиту счета 50 "Касса" при журнально-ордерной форме учета предназначен журнал-ордер №1. В журнале-ордере производятся записи по кредиту счета 50 "Касса" при выдаче денег из кассы в корреспонденции с дебетом других счетов. Кассовые операции, отраженные по дебету счета 50 "Касса" при поступлении денег в кассу, записывают в ведомость № 1 в корреспонденции с кредитом других счетов. Основанием для заполнения журнала-ордера №1 и ведомости № 1 служат отчеты кассира.

Работник бухгалтерии, получив отчет кассира, проверяет правильность оформления кассовых документов, записи в кассовой книге и проставляет коды корреспондирующих счетов со счетом 50 "Касса".

Учетные записи по счету 50 "Касса" представлены в таблице 6.1.

Т а б л и ц а 6.1 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 50 "Касса"**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Поступление в кассу организации</i>		
<i>Поступление в кассу организации денежных средств в белорусских рублях</i>		
Поступление денежных средств с расчетного счета в банке	50	51
Возмещение поставщиками в добровольном порядке стоимости недостачи (недогруза) материальных ценностей, возврата выданных авансов	50	60
Получение авансов от других организаций под поставку товаров, продукции, работ, услуг	50	62
Поступление выручки за реализованные товары, продукцию, работы, услуги	50	62, 90
Поступление оплаты за реализованные объекты основных средств, нематериальных активов, материальные ценности, ценные бумаги	50	62, 76, 91
Поступление денежных средств в виде краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов	50	66, 67
Поступление денежных средств от работников за частичную оплату стоимости путевок, приобретенных за счет средств фонда социального страхования	50	69
Возврат излишне полученных сумм по оплате труда	50	70
Возврат неиспользованных подотчетных сумм	50	71
Поступление платежей от работников организации: в погашение задолженности по предоставленным займам на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, на приобретение или строительство садовых домиков и на другое нужды; за форменную одежду; возмещение материального ущерба разных видов	50	73
Поступление сумм от учредителей (участников) предприятия	50	75
Поступление наличных денежных средств в оплату предъявленных претензий	50	76
Поступление арендной платы от арендаторов за основные средства, переданные за плату во временное пользование	50	76, 90, 91
Поступление выручки за пользование услугами обслуживающих производств	50	76, 90

Продолжение таблицы 6.1

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление денежных средств от структурных подразделений железнодорожного транспорта	50	79
Поступление денежных средств в счет средств целевого назначения	50	86
Оприходование излишков денежных средств, выявленные при инвентаризации кассы	50	92
Поступление денежных средств, относящиеся к доходам будущих отчетных периодов (предварительная арендная плата, абонентная плата по билетам, талонам, за путевки и др.); разница между ценой реализации и номинальной стоимостью выпускаемых ценных бумаг	50	97
<i>Поступление в кассу организации денежных документов</i>		
Оприходование в кассу денежных документов	50	50, 71, 76
<i>Поступление в кассу организации валютных средств</i>		
Поступление наличной валюты:		
а) с текущего валютного счета в банке внутри страны	50	52-1
б) со специального транзитного валютного счета	50	52-2
Внесение остатка неизрасходованного аванса подотчетным лицом	50	71
Оприходование денежных средств в иностранной валюте, поступивших в счет вклада в общее имущество простого товарищества	50	75
Поступление наличной валюты в оплату товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг	50	90
Отражение курсовой разницы в связи с изменением курса официальной денежной единицы Республики Беларусь по отношению к иностранным валютам (положительная курсовая разница – при повышении курса)	50	98
<i>Расход из кассы организации</i>		
<i>Расход из кассы организации денежных средств в белорусских рублях</i>		
Передача денежных средств из кассы организации в операционную кассу	50	50
Передача денежных средств из операционной кассы в кассу организации	50	50
Возврат денежных средств на счета в банках	51, 52	50
Сдача выручки в кассы почтовых отделений и инкассаторам для зачисления на текущий счет в банке	57	50
Приобретение ценных бумаг других организаций (акций, облигаций); предоставление краткосрочных займов другим организациям	58	50

Продолжение таблицы 6.1

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Оплата задолженности поставщикам и подрядчикам за материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, выдача аванса другим организациям под поставку материалов, выполнение работ и др.	60	50
Возврат покупателям излишне полученных от них сумм, полученных от других организаций авансов	62	50
Погашение задолженности по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам	66, 67	50
Произведены платежи наличностью в оплату задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами по налогам, сборам и отчислениям	68, 69	50
Выплата пособия из средств социального страхования при рождении ребенка, по уходу за ребенком до достижения им установленного законодательством возраста, малообеспеченным семьям, на погребение и др.	69	50
Выплата работникам заработной платы, премий, поощрений, пособий	70	50
Выдача под отчет на командировочные и хозяйственно-операционные расходы, погашение задолженности организации по авансовым отчетам	71	50
Выдача работникам ссуды на различные цели (индивидуальное и кооперативное строительство, приобретение скота, приобретение или строительство и благоустройство садовых участков и др.)	73	50
Выдача доходов учредителям (участникам) организации	75	50
Выдан аванс другим предприятиям под поставку материалов, выполнение работ и др.	60	50
Выдача депонированной заработной платы; оплата по исполнительным листам в пользу разных организаций и отдельных лиц; выплата пособия по регрессным искам; возврат излишне полученных сумм	76	50
Уплата арендатором арендной платы	76	50
Оплата судебных издержек и арбитражных сборов	76, 92	50
Выплата сумм за счет средств целевых поступлений	86	50
Оплата процентов по долгосрочным займам, полученным от других организаций	91	50
Выдача суммы материальной помощи	92	50
Выдача сумм некомпенсированных потерь денежных средств из кассы организации в связи с чрезвычайными обстоятельствами	92	50
Отражение сумм недостачи денежных средств, выявленных в процессе инвентаризации кассы	94	50

Окончание таблицы 6.1

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Возврат ранее удержанных сумм, часть которых была отнесена на доходы будущих периодов по отмененным судебным решениям	98	50
<i>Расход из кассы организации денежных документов</i>		
Приобретение почтовых, вексельных марок, марок госпошлины, авиабилетов, проездных билетов, билетов на общественное питание	50	50
Выдача проездных документов работнику, направляемому в командировку	71	50
Выдача под отчет почтовых марок, марок государственной пошлины и других денежных документов для использования по назначению	71	50
Выдача путевок работникам организации:		
а) за полную стоимость или в части денежных средств, внесенных работником;	50	50
в) стоимость путевок, оплачиваемых вышестоящей организацией	79	50
в) стоимость путевок, оплачиваемая за счет организации	92	50
Погашение некомпенсируемых потерь денежных документов в связи с чрезвычайными обстоятельствами	92	50
Отражение выявленной при инвентаризации недостачи денежных документов	94	50
<i>Расход из кассы организации валютных средств</i>		
Сдача валютной выручки в банк для зачисления на валютный счет организации	52	50
Выдача валюты под отчет командировочному лицу	71	50
Погашение некомпенсируемых потерь денежных средств из валютной кассы в связи с чрезвычайными обстоятельствами	92	50
Отражение курсовой разницы в связи с изменением курса официальной денежной единицы Республики Беларусь по отношению к иностранным валютам (отрицательная курсовая разница – при понижении курса)	98	50

6.3 Порядок учета денежных средств от пассажирских перевозок в кассах вокзалов и железнодорожных станций

На вокзалах и железнодорожных станциях для оформления перевозочных и других документов и взимания платы за перевозки, работы и услуги организуются билетные и багажные кассы.

Билетно-кассовое обслуживание пассажиров осуществляют *билетные кассы вокзала* (кассы суточной и предварительной продажи билетов для пас-

сажиров, следующих во внутривеспубликанском и международном сообщениях, пригородные кассы – для пассажиров пригородного сообщения).

Каждая билетная касса вокзала имеет свою пронумерованную, прошнурованную и заверенную **книгу продажи пассажирских билетов формы ЛУ-8**. Правила ведения книги продажи ЛУ-8 оговорены Инструкцией по ведению станционной и коммерческой отчетности.

Книги продажи формы ЛУ-8 ведутся билетными кассирами каждую смену. При вступлении на смену билетный кассир заполняет в книге продажи начальную информацию: дата, ФИО кассира, серии документов, находящихся в билетной кассе. В конце смены кассир делает запись в книге продажи ЛУ-8 о количестве проданных и испорченных документов, а также проставляет суммы продаж по каждому виду документов, записывает в книгу суммы, полученные за смену отдельно по комиссионному сбору и по продаже проездных документов. По окончании смены билетный кассир подсчитывает полученную выручку и сдает ее кассиру-сборщику в кассу разных сборов. Выручка от продажи билетов показывается в книге продаж общим итогом и сверяется с суммой выручки, сданной кассиру-сборщику. В случае расхождения сумм, положительная разница записывается перевозчиком, а отрицательная – недовозом. Сумма перевозчика или недовоза вносится кассиром в кассу по **квитанции разных сборов ГУ-57**.

Для оформления перевозочных документов, взимания платы за перевозку и оказанные при сдаче багажа и грузобагажа услуги на вокзалах организуются *багажные кассы*.

При приеме на хранение ручной клади и крупногабаритных вещей от пассажиров кассир багажной кассы оформляет **квитанцию местных сборов (форма МД-4)**, производит расчет с пассажиром, в которой указывается количество мест и сумма оплаты за хранение.

Прием грузобагажа от организаций, как правило, производится в порядке безналичных расчетов. Багажный кассир на основании заявления отправителя с отметкой начальника вокзала (зав. багажным отделением) на прием грузобагажа к перевозке выписывает:

- счет-фактуру в двух экземплярах для перечисления денежных средств на счет Белжелдоррасчета (за провоз грузобагажа);
- счет-фактуру в двух экземплярах для перечисления денежных средств на счет вокзала (за вокзальные услуги).

Оплатив счета через отделения банка клиент предоставляет в багажную кассу две копии платежных поручений, где одна из них хранится вместе с одним экземпляром счет-фактуры, заведенной на каждого клиента.

На вокзалах и железнодорожных станциях также организуются кассы запаса, в которой хранится основной запас бланков строго учета и отчетности (квитанций разных сборов ГУ-57, квитанций местных доходов МД-4, бланков перевозочных документов "Экспресс-2", багажных квитанций). Учет бланков ведется кассиром кассы запаса в специальных книгах, в которой отражается поступление бланков и выдача их по подразделениям организации. Ежемесячно и в конце отчетного года кассир кассы запаса составляет отчет о выданных бланках строго учета и отчетности.

Для приема денежной выручки от билетных касс, багажного отделения, выручки от вагонов-ресторанов, выручки отдела рабочего снабжения (ОРСа) с линейных станций и кассиров линейных станций, доходов от вокзальных услуг, выручки ревизоров, штрафов от пассажиров по постановлениям ревизоров, сумм за страхование пассажиров, организуются *кассы разных сборов (кассы по сбору выручки)*.

Денежная выручка ОРСа и кассиров с линейных станций в кассу разных сборов доставляется в опломбированных инкассаторских сумках. В этом случае кассир кассы разных сборов проверяет целостность сумок и пломб (не вскрывая их), соответствие их образцу, принимает от сдающего препроводительные ведомости к сумкам. В конце смены все сумки ОРСа и линейных станций складываются в банковский мешок, заполняется единая препроводительная ведомость, мешок пломбируется соответствующим пломбатором и сдается инкассаторам обслуживающего банка.

Во всех остальных случаях кассир кассы разных сборов принимает денежную выручку следующим образом (рисунок 6.4).

Денежные средства, поступающие в кассы вокзала, подлежат сдаче в банк. Для этого в кассе разных сборов, куда сдают выручку все структурные подразделения вокзала, составляется отчет и формируются три сумки, которые сдаются инкассаторам для зачисления денег на счета: Управления Бел. ж. д. (выручка вокзала и линейных станций), отделений Бел. ж. д. (комиссионный сбор), вокзала (суммы за страховые полисы при реализации проездных документов, доходы по подсобно-вспомогательной деятельности от оказания платных услуг населению).

Контроль за полнотой поступления денежной выручки от продажи билетов и услуг, оказываемых пассажирам на вокзале, правильным оформлением и расходованием бланков строгой отчетности и составление отчетности по вокзалу осуществляет группа учета и отчетности (ГУО).

Таксировщики группы учета и отчетности составляют единый месячный отчет о работе всех билетных касс, багажного отделения и другие формы отчетности, которые представлены в таблице 6.2.

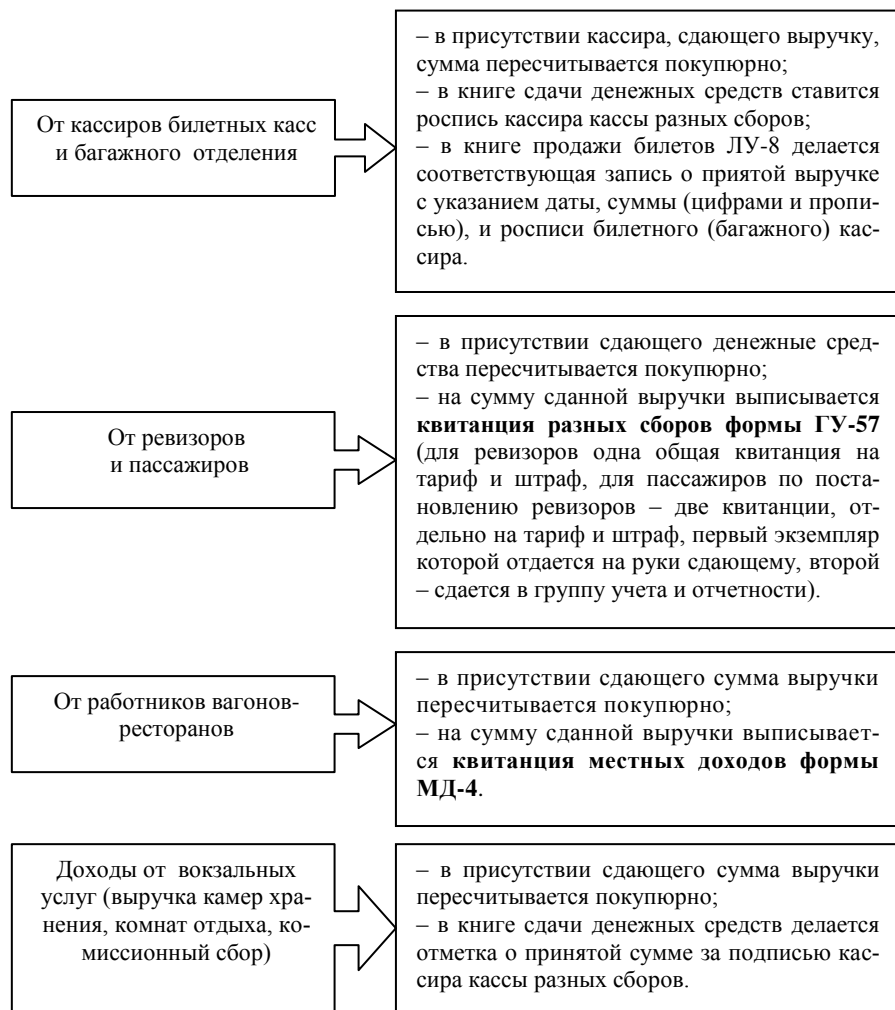


Рисунок 6.4 – Порядок приема выручки в кассу разных сборов

Таблица 6.2 – Основные формы отчетности вокзала

Форма отчета	Периодичность составления
1 Объединенный отчет о продаже билетов по всем кассам	Ежемесячно
2 Отчет о расходе пассажирских билетов формы ФО-1	Ежемесячно

Окончание таблицы 6.2

Форма отчета	Периодичность составления
3 Отчет о расходе пригородных билетов формы ФО-2	Ежемесячно
4 Отчет по воинским перевозкам	Каждые десять дней
5 Отчет о продаже перевозочных документов на багаж и грузобагаж, оформленный по безналичному расчету	Ежедневно
6 Отчет по квитанциям разных сборов ГУ-57 формы ФО-7	По мере накопления определенного количества квитанций
7 Отчет по билетам и плацкартам	Ежемесячно
8 Реестр о продаже льготных и бесплатных билетов (оформляется вместе с отчетом формы ФО-2)	Ежемесячно

Сводный отчет подписывается начальником вокзала. Вся отчетность по вокзалу отсылается в Главный расчетный информационный центр железной дороги (ИРЦ) в установленные сроки.

6.4 Учет денежных средств на текущем (расчетном) счете

В соответствии с Порядком расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 29.06.2000 г. № 359 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 24 августа 2006 г.), все расчеты между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями осуществляются в белорусских рублях в безналичном порядке (за исключением установленных этим документом случаев).

Для хранения свободных денежных средств и осуществления безналичных расчетов организации железнодорожного транспорта открывают в банке расчетный счет.

Порядок открытия, функционирования и закрытия счетов в банках, методики документального оформления и учета денежных средств на расчетном и других счетах в банке регламентируются Правилами открытия банками счетов клиентам в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.09.2000 г. №24.12 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 30.04.2004 г. № 72).

Для открытия расчетного счета организация представляет в банк следующие документы:

- 1) заявление на открытие счета по форме, утвержденной Правилами открытия банками счетов клиентам Республики Беларусь;
- 2) копию документа о государственной регистрации (перерегистрации) организации (свидетельство о государственной регистрации, выписка из

решения местного исполнительного и распорядительного органа и т.д.), удостоверенную нотариально или регистрирующим органом;

3) копию учредительного документа, удостоверенную нотариально или регистрирующим органом;

4) дубликат извещения о присвоении учетного номера плательщика;

5) справку органов Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь о регистрации организации в качестве плательщика обязательных страховых взносов и иных платежей;

6) документ, подтверждающий регистрацию организации в качестве страхователя по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

7) банковские карточки установленной формы с образцами подписей должностных лиц организации, имеющих право распоряжаться счетом (руководителя и главного бухгалтера), и оттиском печати, заверенные нотариально.

Организация заключает с банком договор на обслуживание. Расчетному счету присваивается номер, который указывают на расчетных банковских документах, и открывается лицевой счет для учета движения денежных средств.

Организация, которой открыт расчетный счет, является его владельцем и распоряжается в пределах предоставленных ей прав всеми средствами, числящимися на этом счете. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него денежных средств осуществляются банком на основании распоряжения владельца счета. Без его поручения списание возможно лишь в случае и порядке, установленных законодательством Республики Беларусь. Например, по приказам налоговых органов перечисляются суммы просроченных налогов и сборов; по исполнительным листам – суммы удовлетворенных исков и т.п. Проценты за пользование кредитами, суммы по просроченным кредитам, за выполнение банковских услуг банк может списывать с расчетного счета без приказа организации, по собственной инициативе.

На расчетный счет организаций железной дороги поступают платежи от выполнения транспортных услуг и работ по перевозкам, средства от покупателей за проданные им материальные ценности или оказанные услуги, краткосрочные и долгосрочные кредиты и др.

С расчетного счета банк выплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов (оплата поставщикам стоимости приобретенных материальных ценностей, потребленной электроэнергии, погашение задолженности бюджету, внебюджетным и социальным фондам), а также выдает денежные средства в кассу на оплату труда и текущие хозяйственные нужды, командировочные расходы.

Прием, выдачу и безналичные перечисления денежных средств банк выполняет на основании документов специальной формы, в составе которых:

– денежный чек (при получении в кассу наличных денежных средств на различные цели);

– объявление на взнос наличными (при внесении наличных денежных средств из кассы организации на расчетный счет);

– для безналичных расчетов с другими организациями применяются документы в зависимости от предусмотренной формы расчетов между ними: платежное поручение, платежное требование, платежное требование-поручение. Банковские документы составляются на бланках единой для всех организаций формы, утвержденных Инструкцией о банковском переводе № 66 от 29 марта 2001 г. (в редакции от 28.12.2006 г. № 222), и обрабатываются банком в день их поступления.

Списание денежных средств с расчетного счета осуществляется в порядке очередности поступления платежных инструкций владельца счета в банк, т.е. исходя из даты поступления в банк соответствующих документов. При недостаточности денежных средств на расчетном счете для удовлетворения всех предъявленных к организации требований средства списываются в очередности, установленной Указом Президента Республики Беларусь от 29 июня 2000 г. № 359 "Об утверждении Порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь". Так, в первоочередном порядке осуществляются платежи в бюджет, государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды; по исполнительным документам о взыскании заработной платы и приравненных к ней платежей; по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет средств, полученных от реализации заложенного имущества в соответствии с законодательством.

Ежедневно или в дни движения денежных средств на расчетном счете банк выдает организации **выписки** о состоянии ее расчетного счета с приложением к ней соответствующих документов, на основании которых выполнены зачисления или списания. Выписки из расчетного счета заменяют собой регистр аналитического учета по расчетному счету и одновременно служат основанием для бухгалтерских записей. Все приложенные к выписке документы гасятся штампом "Погашено".

В выписке указывается дата, номер расчетного счета, начальный (входящий) остаток денег (на утро), код и суммы операций за день (по дебету и кредиту), конечный (исходящий) остаток.

Выписка банка имеет следующую особенность: для организации расчетный счет является активным, а для банка – пассивным (как источник средств), и если в выписке стоит над графой слово "дебет", то эти суммы для организации означают расход по расчетному счету, а "кредит" – поступление на расчетный счет.

Полученная в банке выписка обрабатывается, т.е. подбираются все оправдательные документы, сверяются входящий остаток с предыдущей выпиской, исходящий остаток, проставляются корреспондирующие счета с расчетным счетом. Проверка и обработка выписок должна производиться в

день их поступления. Все выписки бухгалтер нумерует по порядку и номер выписки проставляет на приложенных документах. Против каждой суммы в выписке проставляется номер корреспондирующего счета. Исправления в банковских документах не допускаются, а банк свои ошибки в выписке подтверждает подписью главного бухгалтера и круглой печатью.

На железной дороге провозные платежи в белорусских рублях за транспортные услуги поступают в кассы соответствующих подразделений (станции, вокзалы) либо в порядке безналичных расчетов зачисляются на счета отделенческих расчетных центров (ОРЦ). Данные счета являются промежуточными, никакие расходные операции с них не осуществляются кроме перечисления средств на расчетный счет отделения дороги либо счет Главного расчетного информационного центра БЖД (ИРЦ).

Денежные средства, поступающие в кассы станций и вокзалов, подлежат сдаче в банк. Как уже отмечалось ранее п. 6.2, в кассе разных сборов, куда сдают выручку все структурные подразделения вокзала, а также разъездные билетные кассиры, составляется отчет и формируются три сумки, которые сдаются инкассаторам для зачисления денег на счета: ИРЦ (провозные платежи), ОРЦ (доходы от оказания дополнительных услуг клиентам), вокзала (страховые сборы при реализации проездных документов, доходы от оказания платных услуг населению).

Денежные средства, поступившие в ОРЦ, перечисляются на следующий день на счет ИРЦ (провозные платежи) и отделения железной дороги (доходы от оказания клиентам дополнительных услуг, связанных с перевозками). В случае необходимости денежные средства, подлежащие перечислению в ИРЦ, могут перечисляться на расчетный счет отделения железной дороги в счет финансирования, которое ежемесячно осуществляет Управление БЖД.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в официальной денежной единице Республики Беларусь предназначен счет 51 "Расчетный счет".

По дебету счета 51 "Расчетный счет" отражается поступление денежных средств на расчетный счет организации. По кредиту счета 51 "Расчетный счет" отражается списание денежных средств с расчетного счета организации. Сальдо счета 51 "Расчетный счет" характеризует наличие свободных денежных средств на расчетном счете.

Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Регистрами синтетического и аналитического учета при автоматизированной форме являются соответствующие ведомости по дебету и кредиту счета 51 "Расчетный счет". Обязательным условием для заполнения регистров является использование одной строки для каждой выписки. Суммы с одноименными корреспондирующими счетами каждой выписки складываются

и записываются в регистры итогами. Количество занятых строк в регистрах должно быть равным количеству полученных за этот период выписок из банка. Все суммы записываются в регистры в разрезе корреспондирующих счетов с дебетом и кредитом счета 51 "Расчетный счет". Это позволяет анализировать источники поступления денежных средств на расчетный счет организации, контролировать целевое использование средств, исполнения обязательств перед бюджетом и другими органами.

Учетные записи по счету 51 "Расчетный счет" представлены в таблице 6.2.

Т а б л и ц а 6.3 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 51 "Расчетный счет" а БЖД

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Поступление денежных средств</i>		
Зачисление на текущий счет в банке сданных наличных денег	51	50
Зачисление остатков средств по аккредитивам и лимитированным чековым книжкам	51	55
Зачисление выручки, сданной инкассаторами в кассы банков и почтовых отделений	51	57
Возврат поставщиками излишне перечисленных сумм в оплату поступивших от них материалов, оказанных услуг и выполненных работ; сумм авансов, выданных другим организациям	51	60
Поступление платежей от покупателей товаров, продукции, работ, услуг, основных средств и иных ценностей; получение авансов от других организаций под поставку товаров, продукции, выполнение работ и оказание услуг	51	62, 91
Зачисление на расчетный счет платы за перевозку грузов и иных причитающихся железной дороге платежей от грузоотправителей, суммы выручки от реализации товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг	51	62, 90
Получение краткосрочных и долгосрочных кредитов банков на разные цели, по операциям дисконта векселей и иных долговых обязательств; сумм краткосрочных займов от заимодавцев, включая коммерческие кредиты под векселя и путем реализации краткосрочных долговых ценных бумаг; сумм долгосрочных займов от заимодавцев	51	66, 67
Возврат излишне уплаченных сумм платежей в бюджет и во внебюджетные фонды, фонд социальной защиты	51	68, 69
Возмещение неиспользованных подотчетных сумм в учреждения банков	51	71
Поступление платежей в безналичном порядке от работников организации в погашение полученных ими займов, в возмещение материального ущерба и др.	51	73

Продолжение таблицы 6.3

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление денежных средств от учредителей в счет их вкладов в уставный фонд организации, в окончательную оплату акций, в связи с увеличением номинальной стоимости или дополнительным выпуском акций	51	75
Поступление сумм в погашение предъявленных претензий; сумм страховых возмещений по имущественному и личному страхованию персонала; погашение дебиторской задолженности разными организациями и лицами	51	76
Зачисление рублевого эквивалента проданной валюты на текущий счет	51	76, 91
Поступление арендной платы от арендатора за основные средства, переданные ему на условиях долгосрочной аренды	51	76, 91
Поступление денежных средств на расчетный счет отделения железной дороги, структурного подразделения от вышестоящей организации	51	79
Поступление субсидий правительства и местных административных органов для осуществления мероприятий целевого назначения	51	86
Поступление от других организаций сумм штрафных санкций, дебиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности или безнадежной к получению по другим причинам, финансовой помощи со стороны	51	92
Поступление платежей в счет доходов будущих периодов (полученная предварительная арендная плата, предварительная плата автомобильных перевозок и др.); безвозмездной помощи, получаемой от других организаций и лиц для формирования оборотных средств и покрытия плановых убытков	51	98
<i>Расход денежных средств</i>		
Получение денежных средств в кассу на разные цели, в том числе на оплату стоимости приобретенных путевок, почтовых марок, марок государственной пошлины, гербовых марок для оформления выданных индоссированных (переданных) векселей, авиабилетов и других денежных документов	50	51
Перечисление денежных средств на покупку валюты	57, 76	51
Оплата приобретенных ценных бумаг других организаций (акций, облигаций) со сроком обращения более одного года	58	51
Предоставление займов другим организациям	58	51
Оплата счетов поставщиков и подрядчиков	60	51
Возврат покупателям излишне полученных от них сумм, ранее полученных авансов	62	51

Окончание таблицы 6.3

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Погашение краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов, полученных от других организаций	66, 67	51
Перечисление сумм причитающихся платежей в бюджет и во внебюджетные фонды, фонд социальной защиты, страховым организациям	68, 69, 76	51
Перечисление заработной платы на лицевые счета в банк или по месту нахождения работника организации	70	51
Перечисление подотчетных сумм по месту командировки работника организации	71	51
Перечисление ссуды работникам организации на их лицевые счета в сбербанках; начисление задолженности по уплаченным банку процентам за кредит, выданный работникам организации	73	51
Перечисление доходов в пользу учредителей организации и дивидендов держателям акций и пая организации, кроме его работников	75	51
Перечисление денежных средств покупателям в удовлетворение предъявленных ими претензий; арендодателю арендной платы за долгосрочные арендуемые основные средства; погашение кредиторской задолженности по нетоварным операциям	76	51
Перечисление сумм вышестоящими организациями нижестоящим в порядке финансирования, а также в порядке взаимных расчетов	79	51
Возврат неиспользованных средств целевого назначения	86	51
Оплата расходов, связанных с продажей валютных средств	91	51
Уплата штрафных санкций и других платежей (арбитражные сборы и судебные издержки, аукционный сбор и др.); перечисление средств в порядке оказания помощи школам, ПТУ, домам престарелых и инвалидов и другие внереализационные расходы, осуществляемые в соответствии с действующими законодательными; за приобретенные путевки в дома отдыха, санатории, медикаменты и другие социальные нужды	92	51
Оплата расходов за счет средств созданных резервов (на ремонт основных средств, на оплату отпусков и др.)	96	51

6.5 Учет операций на валютных счетах в банках. Порядок отражения в учете курсовых разниц

В современной хозяйственной практике организации железнодорожного транспорта используют денежные средства и совершают сделки не только в рублях, но и в различных иностранных валютах. В связи с этим наряду с рублевыми ценностями и операциями объектом бухгалтерского учета становятся валютные ценности и операции.

Среди операций, оплачиваемых в иностранной валюте, можно выделить следующие: перестановка тележек грузовых и пассажирских вагонов на пограничных станциях с широкой колеи на узкую (западно-европейскую); оплата экспедиторами перевозок в транзитном сообщении и экспортных перевозок; оказание услуг иностранным железным дорогам и др.

Основными задачами бухгалтерского учета операций с иностранной валютой являются следующие:

- своевременное и правильное отражение операций с иностранной валютой на счетах бухгалтерского учета в рублевом эквиваленте и валюте;
- обеспечение сохранности денежных средств в иностранной валюте и валютных ценностей;
- правильное отражение в учете курсовых разниц при проведении переоценки имущества и обязательств организации и порядок их списания.

Основные принципы осуществления валютных операций, полномочия и функции органов валютного регулирования и контроля определены Законом Республики Беларусь от 22 июля 2003 г. № 226-3 "О валютном регулировании и валютном контроле" (в редакции Закона № 137-3 от 29 июня 2006 г.).

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Республики Беларусь и за ее пределами предназначен активный счет 52 "Валютные счета".

В организациях железной дороги к счету 52 "Валютные счета" открываются следующие субсчета:

- 52-1 "Текущие валютные счета";
- 52-2 "Транзитные валютные счета".

По необходимости могут открываться и другие субсчета:

- 52-3 "Валютный счет за рубежом";
- 52-4 "Специальный транзитный валютный счет".

Отражение в бухгалтерском учете операций по валютным счетам осуществляется на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Записи на этих счетах осуществляются в иностранной валюте и рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на день осуществления операции. В связи с изменением курса белорусского рубля к иностранным валютам образуется курсовая разница.

В настоящее время курсовые разницы отражаются в учете в соответствии с положением по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 июля 2000 года № 78. Согласно данному нормативному акту *курссовая разница* – это разница между оценкой в денежной единице Республики Беларусь соответствующих имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по официальному курсу Национального Банка Республики Беларусь на дату расчета или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и оценкой в денежной единице Республики Беларусь этих имуществ и обязательств, исчисленной по официальному курсу Национального Банка Республики Беларусь на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

Возникающие при переоценке имущества и обязательств организации в иностранной валюте курсовые разницы относятся :

- 1) по дебиторской задолженности по вкладам в уставный фонд организации – на увеличение или уменьшение резервного фонда;
- 2) по резервам, создаваемым в иностранной валюте в соответствии с законодательством, и средствам целевого финансирования, полученным в иностранной валюте, – на увеличение или уменьшение этих резервов и средств целевого финансирования;
- 3) во всех остальных случаях – на счет 97 "Расходы будущих периодов" (при переоценке кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте) или счет 98 "Доходы будущих периодов" (при переоценке денежных средств и дебиторской задолженности в иностранной валюте).

Курсовые разницы, возникающие при переоценке имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке (таблица 6.4).

Таблица 6.4 – Отражение в бухгалтерском учете курсовых разниц

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение курсовых разниц при переоценке денежных средств и дебиторской задолженности в иностранной валюте:		
а) положительных	50,52,60,62,76	98
б) отрицательных	98	50,52,60,62,76
Отражение курсовых разниц при переоценке кредиторской задолженности в валюте:		
а) положительных	97	60, 62
б) отрицательных	60, 62	97

Полученные курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты деятельности организации. В конце отчетного периода обороты по счетам 97 "Расходы будущих периодов" и 98 "Доходы будущих периодов" сопоставляются и списывается сумма наименьшего остатка.

Если в результате списания суммы наименьшего остатка сальдо остается в составе доходов будущих периодов, т. е. по кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов", его списывают в состав внереализационных доходов организации – в размере не менее 10 % фактической себестоимости реализованной в отчетном периоде продукции (работ, услуг), но не более сумм курсовых разниц, учтенных в составе доходов будущих периодов.

Если в результате списания суммы наименьшего остатка сальдо остается в составе расходов будущих периодов, т. е. по кредиту счета 97 "Расходы будущих периодов", его списывают в состав внереализационных расходов организации – в размере не более 10 % фактической себестоимости реализованной в отчетном периоде продукции (работ, услуг).

Транзитный валютный счет (субсчет 52-2 "Транзитные валютные счета" Плана счетов бухгалтерского учета организаций основной деятельности БЖД) используется для зачисления всего объема валютной выручки, перечисленной юридическими и физическими лицами, нерезидентами Республики Беларусь, в оплату за выполненные перевозки и услуги.

По дебету субсчета 52-2 "Транзитные валютные счета" отражается поступление валютных средств, а по кредиту – распределение, списание валютных средств на основании представленных организацией реестров распределения поступлений в иностранной валюте.

Транзитный валютный счет открывается банком самостоятельно без представления юридическим лицом каких-либо документов при первом поступлении средств в иностранной валюте в пользу юридического лица, при наличии в банке его текущего счета в иностранной валюте и предназначен для первичного учета и распределения валютной выручки.

Существование транзитного валютного счета обусловлено тем, что в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 17.07.2006 № 452 "Об обязательной продаже иностранной валюты" субъекты хозяйствования должны осуществлять обязательную продажу иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь в размере 30 % суммы выручки в иностранной валюте. Поэтому для проведения операций, связанных с обязательной продажей средств в иностранной валюте, открывается транзитный валютный счет.

Правила проведения обязательной продажи валюты, случаи, при которых обязательная продажа иностранной валюты не осуществляется; документальное оформление операций по продаже иностранной валюты; перечень иностранных валют, подлежащих обязательной продаже на внутреннем

валютном рынке, определены Инструкцией о порядке осуществления обязательной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке, утвержденной Правлением Национального банка Республики Беларусь от 13 сентября 2006 № 129.

Согласно Указу Президента Республики Беларусь № 452 обязательная продажа осуществляется через банки на торгах открытого акционерного общества "Белорусская валютно-фондовая биржа". В случае, если сумма иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже, менее лота, установленного на биржевых торгах, такая продажа осуществляется банком. Обязательная продажа сумм иностранной валюты менее лота, установленного на биржевых торгах, осуществляется по курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, сложившемуся на биржевых торгах в день осуществления обязательной продажи. Если в день осуществления обязательной продажи торги по данной иностранной валюте на бирже не проводились либо данная иностранная валюта не котируется на биржевых торгах, обязательная продажа такой иностранной валюты осуществляется по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на день осуществления обязательной продажи.

Необходимым условием обязательной продажи является то, что денежные средства в иностранной валюте, поступающие на счет предприятия, должны являться его выручкой. При этом данную выручку в зависимости от контрагента, от которого она поступает, можно разделить на три вида:

- выручка от экспорта;
- выручка от реализации требований по экспортным контрактам;
- выручка от продажи товаров (работ, услуг) физическим лицам как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами.

Когда организация определила, что средства в иностранной валюте, поступившие на ее счет, являются выручкой, часть которой подлежит обязательной продаже, ей предстоит произвести ряд действий по документальному оформлению распределения этих средств. Общий срок представления документов в банк для распределения валютной выручки составляет 7 рабочих дней.

Документооборот при проведении организацией обязательной продажи части валютной выручки, зачисленной на транзитный счет, если у предприятия нет предусмотренных законодательством льгот, позволяющих не проводить обязательную продажу, представлен на рисунке 6.5.

Реестр распределения иностранной валюты составляется в двух экземплярах, один из которых хранится в банке, второй – у юридического лица.

Продажа банком иностранной валюты должна быть произведена не позднее 2-го рабочего дня после дня представления организацией документов для обязательной продажи. В случае, если на биржевых торгах

иностранная валюта не была продана, банк по договоренности с организацией может осуществить ее конверсию в другую иностранную валюту, котируемую на бирже.

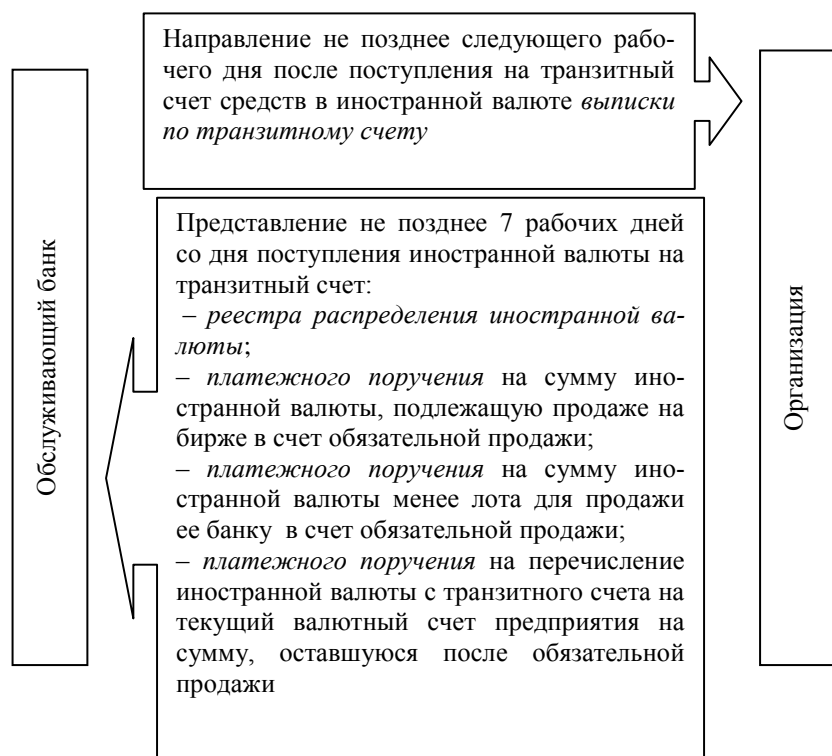


Рисунок 6.5 – Документооборот при обязательной продаже иностранной валюты

Белорусские рубли, полученные от осуществления обязательной продажи, зачисляются на текущий (расчетный) счет организации, осуществивших обязательную продажу, не позднее следующего рабочего дня после дня поступления на счет банка белорусских рублей от реализации иностранной валюты на бирже.

Комиссионное вознаграждение банка за осуществление обязательной продажи в белорусских рублях может удерживаться из суммы белорусских рублей, зачисляемых на текущий (расчетный) счет организации, либо путем списания с текущего (расчетного) счета. Комиссия может уплачиваться (взиматься) как в белорусских рублях, так и в иностранной валюте и не может превышать 0,2 % от проданной суммы валюты, включая биржевой сбор.

Процесс осуществления обязательной продажи иностранной валюты представлен на рисунке 6.6.

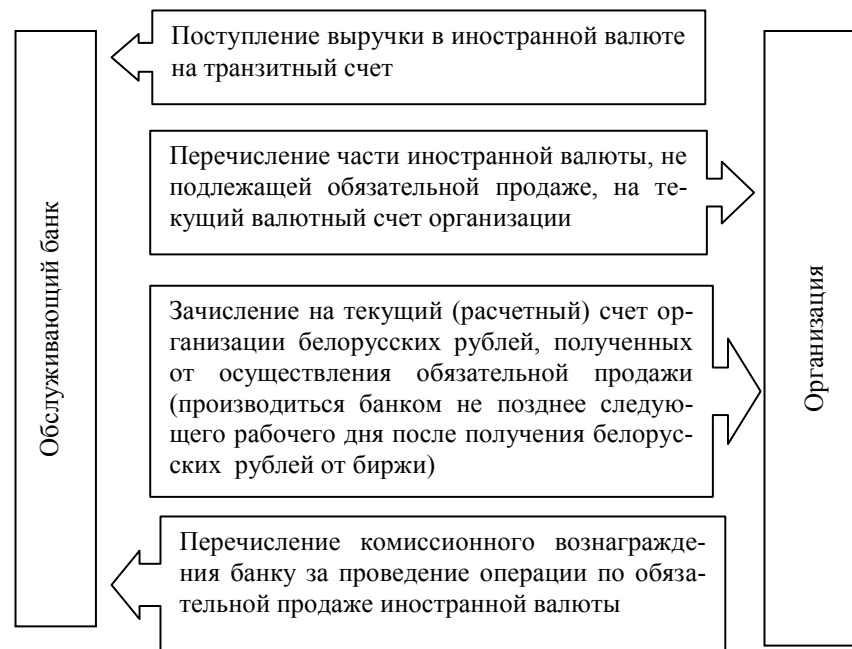


Рисунок 6.6 – Схема обязательной продажи иностранной валюты

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по продаже иностранной валюты регулируется Положением по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденным постановлением Министерства Финансов Республики Беларусь от 17 июля 2000 года № 78.

Хозяйственные операции, совершаемые при обязательной продаже иностранной валюты, в бухгалтерском учете отражаются записями, представленными в таблице 6.5.

Таблица 6.5 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по учету обязательной продажи валютных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление валютных средств на транзитный валютный счет	52-2	62, 76, 90, 91
Перечисление 30 % валютной выручки для обязательной продажи	57-3	52-2

Окончание таблицы 6.5

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение проданной валюты в белорусских рублях по курсу Национального банка на дату продажи	91-2	57-3
Отражение положительной курсовой разницы в случае повышения курса Национального банка в период от даты перечисления валюты с транзитного валютного счета до даты ее продажи	57-3	98
Отражение отрицательной курсовой разницы в случае понижения курса Национального банка в период от даты перечисления валюты с транзитного валютного счета до даты ее продажи	98	57-3
Поступление рублевого эквивалента проданной валюты (по курсу продажи валюты)	51	91-1
Отражение уплаты комиссионного вознаграждения банку при проведении обязательной продажи иностранной валюты	91-2	51, 52

Поступившие валютные средства после проведения обязательной продажи подлежат зачислению на **текущий валютный счет** организации (субсчет 52-1 "Текущие валютные счета") и используются на следующие цели:

1 Организации железнодорожного транспорта могут дать поручение обслуживающему банку на перевод иностранной валюты в оплату стоимости товаров, работ, услуг; в качестве предоплаты и авансовых платежей, предусмотренных условиями внешнеэкономических контрактов; в погашение задолженности, образовавшейся в результате перерасчетов по экспортно-импортным операциям и т. д.

2 Организацией за счет иностранной валюты может выставляться аккредитив. Аккредитивы в расчетах по импорту в Республику Беларусь товаров, работ, услуг открываются на основании заявления на аккредитив. К заявлению организации прилагают договоры, паспорта сделок, лицензии и т. п. На сумму открытого аккредитива для расчетов с поставщиками в учете организации совершается запись по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту субсчета 52-1 "Текущие валютные счета".

3 С текущего валютного счета может производиться беспорочное взыскание иностранной валюты по платежному требованию, например, уплата налогов в бюджет Республики Беларусь. Данная операция отражается по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и кредиту субсчета 52-1 "Текущие валютные счета".

4 С текущего валютного счета в банке организация может получать наличную валюту на цели, определенные Правилами использования наличной иностранной валюты юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями на территории Республики Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 26

декабря 2002 г. № 251. Например, для оплаты расходов, связанных с поездками за границу Республики Беларусь, для оплаты открытия виз командированным работникам организации и процедуры легализации документов в порядке, установленном законодательством, в дипломатических и иных официальных представительствах, консульских учреждениях иностранных государств, находящихся в Республике Беларусь и за ее пределами, и другие цели, предусмотренные данным постановлением.

Для открытия текущих валютных счетов в банк необходимо представить такие же документы, как и для открытия расчетного счета, предусмотренные Правилами открытия банками счетов клиентам в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка республики Беларусь от 28.09.2000 г. № 24.12 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 30.04.2004 г. № 72). При открытии текущего счета в иностранных валютах на каждый вид иностранной валюты в банке открывается отдельный лицевой счет.

На субсчете **52-3 "Валютный счет за рубежом"** учитывается движение денежных средств в иностранных валютах по счетам, открытым за пределами Республики Беларусь.

Валютные счета за рубежом открываются Белорусской железной дороге на определенные цели и только при наличии соответствующего разрешения Национального банка Республики Беларусь. К таким целям относятся: содержание за пределами Республики Беларусь представительства, филиала; осуществление расчетов, связанных с производственно-хозяйственной деятельностью на территории иностранного государства; иные цели – при возможности проводить отдельные операции через уполномоченные банки.

Одним из условий существования валютного счета за рубежом является периодическое представление Национальному банку Республики Беларусь отчетности и документов, касающихся ведения данного счета.

По дебету субсчета 52-3 "Валютный счет за рубежом" и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" отражается перечисление денежных средств на валютные счета Белорусской железной дороги за рубежом.

Представительства Белорусской железной дороги за рубежом могут использовать полученные средства на приобретение материалов, основных средств и на прочие расходы. Оплата поставщикам отражается по кредиту субсчета 52-3 "Валютный счет за рубежом" в корреспонденции с дебетом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Прочие расходы отражаются по кредиту субсчета 52-3 "Валютный счет за рубежом" в корреспонденции со счетом 86 "Целевое финансирование". Для оплаты материалов, основных средств и прочих расходов наличными денежными средствами, получение иностранной валюты в кассу представительства БЖД за рубежом отражается по кредиту субсчета 52-3 "Валютный счет за рубежом" в корреспонденции с дебетом счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Специальный валютный счет открывается банком по заявлению предприятия в соответствии с Правилами открытия банками счетов клиентам в Республике Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28.09.2000 г. № 24.12. Данный счет предназначен для хранения купленной на внутреннем валютном рынке иностранной валюты до момента ее использования в порядке, определенном законодательством Республики Беларусь.

Специальный валютный счет открывается только в том банке, где открыт текущий счет предприятия в иностранных валютах, при отсутствии текущего счета в иностранных валютах – в том банке, где открыт текущий счет в белорусских рублях, в иных случаях – с разрешения Национального банка Республики Беларусь.

Учет поступления и использования валюты ведется на субсчете 52-4 "Специальный транзитный валютный счет". Денежные средства, направляемые для покупки валюты, учитываются до проведения торгов на счета 57 "Переводы в пути", субсчет 57-2 "Денежные средства для покупки валюты".

В соответствии с Инструкцией о порядке совершения валютно-обменных операций с участием юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28 июля 2005 г. № 112 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 21.04.2006 г.), организации могут покупать иностранную валюту и использовать ее на определенные цели (осуществление расчетов в рамках проводимых с нерезидентом Республики Беларусь текущей валютной операции, оплаты расходов, связанных со служебными командировками за границу и др.).

При покупке иностранной валюты организация представляет в исполняющий банк **заявку на покупку** в двух экземплярах, а также копии документов, подтверждающих основание для покупки иностранной валюты. Заявка на покупку составляется в произвольной форме, при этом ее обязательными реквизитами являются:

- наименование организации;
- сумма покупки в иностранной валюте и (или) сумма белорусских рублей, направляемых на покупку иностранной валюты;
- целевое направление покупаемой иностранной валюты;
- номер счета в белорусских рублях, с которого производятся расчеты по проводимой валютно-обменной операции, а также наименование и код банка, в котором данный счет открыт;
- номер специального счета организации, наименование и код банка, в котором данный счет открыт;
- для валютно-обменных операций на биржевом валютном рынке – согласие на покупку иностранной валюты по биржевому курсу на день соответствующих торгов либо желаемый курс покупки;

– для валютно-обменных операций на внебиржевом валютном рынке – курс покупки;

– номер счета в белорусских рублях, на который будет осуществляться зачисление белорусских рублей после проведения обратной продажи, а также наименование и код банка, в котором данный счет открыт;

– подписи и расшифровка подписей должностных лиц организации, имеющих право распоряжаться специальным счетом, заверенные печатью предприятия.

Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению иностранной валюты за белорусские рубли регулируется нормами Декрета Президента Республики Беларусь "О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц" от 30 июня 2000 № 15, а также Положением № 78.

В бухгалтерском учете операции по покупке валюты отражаются записями, представленными в таблице 6.6.

Т а б л и ц а 6.6 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета покупки валютных средств**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Перечисление со счета денежных средств для покупки валюты до проведения торгов	57-2	51
Отражение купленной валюты	52-4	57-2
Отражение покупки валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь	57 (валюта)	57 (белорусские рубли)
Отражение расходов, связанных с покупкой валюты, в сумме разницы между курсом Национального банка Республики Беларусь на дату покупки валюты и курсом ее покупки	97	57-2
Списание на затраты разницы между курсом покупки и официальным курсом Национального банка на дату покупки:		
а) в пределах суммы, эквивалентной сумме проданной валюты	20, 44	97
б) в оставшейся сумме	92	97
Отражение комиссионного вознаграждения банку	08, 10, 41, 44, 76	51
Отражение курсовой разницы по купленной валюте при переоценке стоимости иностранной валюты в случае изменения курса Национального банка Республики Беларусь с момента ее приобретения до зачисления на расчетный счет:		
а) положительной	57-2	98
б) отрицательной	98	57-2

Для оплаты расходов на служебные командировки работников за пределы Республики Беларусь отделения дороги и структурные подразделения получают в кассу организации наличную иностранную валюту, что отражается по дебету счета 50 "Касса", субсчет 50-1 "Касса организации" и кредиту субсчета 52-4 "Специальный транзитный валютный счет". Возврат остатка неизрасходованных сумм отражается на тех же счетах в обратной корреспонденции.

Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов организации и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчете 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам".

Аналитический учет по счету 52 "Валютные счета" ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Учетные записи по счету 52 "Валютные счета" представлены в таблице 6.7.

Таблица 6.7 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 52 " Валютные счета" на БЖД

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция сче-	
	Дебет	Кредит
<i>Увеличение средств на валютном счете</i>		
Перечисление с транзитного валютного счета на текущий валютный счет остатка валютной выручки после обязательной продажи	52	52
Возвращение в Республику Беларусь из-за рубежа валютных средств	52	52
Закрытие аккредитива, выставленного за счет валютных средств, в связи с истечением срока его использования, или по заявлению бенефициара, или в иных случаях	52	55
Отражение курсовой разницы между курсами Национального банка, возникшей в результате переоценки стоимости иностранной валюты в связи с изменением курсов:		
а) положительной	52	98
б) отрицательной	98	52
Отражение суммы валютной выручки от реализации товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг, зачисленной на транзитный валютный счет	52	90
<i>Уменьшение средств на валютном счете</i>		
Выставление аккредитива за счет валютных средств	55	52
Перечисление валютных средств, подлежащих обязательной продаже, для участия в торгах	57	52
Перечисление валютных средств поставщикам за поставленные по импорту товары, выполненные работы, оказанные услуги, сумм авансов	60	52

Окончание таблицы 6.7

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция сче-	
	Дебет	Кредит
Погашение кредитов и займов, полученных в иностранной валюте	66, 67	52
Уплата комиссионного вознаграждения банку за продажу валюты	91	52

6.6 Учет денежных средств на специальных счетах в банках

Кроме расчетного и валютного счетов у организаций железнодорожного транспорта могут быть специальные счета в банке, денежные средства на которых учитываются на активном счете 55 "Специальные счета в банках". Данный счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в официальной денежной единице Республики Беларусь и иностранных валютах, находящихся на территории Республики Беларусь и за ее пределами, а также в аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах. На счете 55 "Специальные счета в банках" учитывается также движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 "Специальные счета в банках" могут открываться следующие субсчета:

- 55-1 "Аккредитивы";
- 55-2 "Чековые книжки";
- 55-3 "Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь";
- 55-4 "Депозитные счета в иностранной валюте";
- 55-5 "Специальный счет средств целевого финансирования";
- 55-6 "Субсчета";
- 55-7 "Банковские карточки";
- 55-8 "Транзитные доходные счета по грузовым перевозкам";
- 55-9 "Транзитные доходные счета по пассажирским перевозкам".

Субсчет 55-1 "Аккредитивы" используется организацией, применяющей формы расчетов с использованием аккредитивов. Аккредитив для расчетов с поставщиками банк выставляет по поручению организации за счет ее собственных средств или кредитов банка путем депонирования указанной в заявлении на аккредитив суммы на специальном счете.

Порядок проведения операций с аккредитивами регламентируется Банковским кодексом Республики Беларусь и Инструкцией о порядке совершения банковских документарных операций, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2001 г. № 67.

В соответствии с Банковским Кодексом Республики Беларусь **аккредитивом** является обязательство, в силу которого банк, действующий по поручению клиента (приказодателя) об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием (банк-эмитент), должен провести платежи получателю денежных средств (бенефициару) либо оплатить, акцептовать или учесть переводный вексель или дать полномочия другому банку (исполняющему банку) провести платежи получателю денежных средств либо оплатить, акцептовать или учесть переводный вексель. Исполнение аккредитива может осуществляться путем платежа по предъявлении, либо платежа с рассрочкой, либо акцепта, либо учета переводного векселя.

Аккредитив может быть отзывным или безотзывным, подтвержденным, переводным, резервным, покрытым или непокрытым.

Под *отзывным аккредитивом* понимается аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом без предварительного уведомления бенефициара. Отзыв аккредитива не создает каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств. Исполняющий банк обязан провести платеж или осуществить иные операции по отзывному аккредитиву, если к моменту их осуществления им не получено уведомление об изменении условий или отмене аккредитива.

Под *безотзывным аккредитивом* понимается аккредитив, который не может быть отменен без согласия бенефициара. Аккредитив является безотзывным, если иное прямо не оговорено в его тексте. По просьбе банка-эмитента исполняющий банк, участвующий в аккредитивной операции, может подтвердить безотзывный аккредитив (*подтвержденный аккредитив*). Такое подтверждение означает принятие исполняющим банком по отношению к обязательству банка-эмитента дополнительных обязательств провести платеж по аккредитиву, акцептовать и оплатить переводные векселя (тратты) либо выполнить иные действия в соответствии с условиями аккредитива. Безотзывный аккредитив, подтвержденный исполняющим банком, не может быть изменен или отменен без согласия исполняющего банка. Частичное принятие к исполнению аккредитива бенефициаром не признается согласием на изменение аккредитива.

Под *переводным аккредитивом* понимается аккредитив, по которому по заявлению бенефициара банк-эмитент может дать согласие иному лицу на полное либо частичное исполнение аккредитива, если это допускается обязательством, с условием представления этим бенефициаром документов, указанных в аккредитиве. Если аккредитив определен банком-эмитентом как переводный, он может быть переведен. Переводный аккредитив может быть переведен только один раз, если иное не оговорено в его тексте. Запрет на перевод аккредитива не означает запрета на уступку выручки по нему.

Под *резервным аккредитивом* понимается аккредитив, по которому банк выдает независимое обязательство выплатить определенную сумму денежных

средств бенефициару по его требованию или по требованию с представлением соответствующих условиям аккредитива документов, указывающих, что платеж причитается вследствие неисполнения приказодателем какого-либо обязательства или наступления какого-либо события.

Под *покрытым аккредитивом* понимается аккредитив, при открытии которого банк-эмитент предоставляет в распоряжение исполняющего банка для исполнения этого аккредитива денежные средства в сумме аккредитива на срок действия обязательства банка-эмитента.

Аккредитив может быть *внутренним*, если в качестве банка-эмитента и бенефициара выступают юридические лица Республики Беларусь и *международным*, если одна из сторон, участвующих в расчетах по аккредитиву, является юридическим лицом иностранного государства.

За проведение расчетов при помощи аккредитива банки взимают комиссионное вознаграждение. Как правило, оно удерживается из суммы покрытия и в учете отражается по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на реализацию" и кредиту субсчета 55-1.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету субсчета 55-1 и кредиту счетов 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Принятые на учет по субсчету 55-1 "Аккредитивы" средства в аккредитивах списываются по мере их использования (согласно выпискам банка), как правило, в дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Неиспользованный остаток аккредитива возвращается на тот счет, за счет которого он был открыт, что отражается по кредиту субсчета 55-1 в корреспонденции со счетом 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Аналитический учет по субсчету 55-1 "Аккредитивы" ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

Субсчет 55-2 "Чековые книжки" используется при осуществлении безналичных расчетов за товары и услуги с помощью чеков из чековых книжек.

Порядок осуществления расчетов чеками из чековых книжек регламентирован Инструкцией о порядке проведения операций с использованием чеков из чековых книжек и расчетных чеков, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 30.03.2005 г. № 43.

Для получения чековой книжки организация представляет в банк заявление-обязательство, поручение для депонирования средств и другие документы. На основании заявления-обязательства организации банк открывает счет специального режима. Депонирование средств на сумму чековой книжки на счете специального режима отражается по дебету субсчета 55-2 "Чековые книжки" и кредиту счетов 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет".

Полученная организацией чековая книжка учитывается в составе бланков строгой отчетности на счете 006 "Бланки строгой отчетности"

Суммы по полученным в банке чековым книжкам списываются по мере оплаты выданных организацией чеков, т.е. в суммах погашения банком предъявленных ей чеков (согласно выпискам банка), с кредита субсчета 55-2 "Чековые книжки" в дебет счетов учета расчетов. Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на субсчете 55-2 "Чековые книжки"; сальдо по субсчету 55-2 "Чековые книжки" должно соответствовать сальдо по выписке банка. Суммы по возвращенным в банк чекам (оставшимся неиспользованными) отражаются по кредиту субсчета 55-2 "Чековые книжки" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютный счет".

На стоимость материалов (товаров или услуг), полученных от поставщика, с которым оплата произведена посредством чека, дебетуются счета 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и кредитуются счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Поставщик полученные чеки представляет в обслуживающее отделение банка для оплаты. Банк поставщика пересылает в банк плательщика, в котором зарезервированы средства для оплаты по чековой книжке, чек для оплаты. На сумму оплаченных чеков банк предоставляет плательщику выписку. В бухгалтерии покупателя (заказчика) на сумму чека, предъявленного поставщику в оплату за полученные материалы (товары или услуги) дебетуется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредитуются субсчет 55-2 "Чековые книжки".

На депонированную сумму чековой книжки банком могут начисляться проценты в порядке и размерах, предусмотренных договором между банком и организацией. Проценты отражаются в учете записью по дебету субсчета 55-2 и кредиту счета 91 "операционные доходы и расходы".

Аналитический учет по субсчету 55-2 "Чековые книжки" ведется по каждой полученной чековой книжке.

Субсчет 55-3 "Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь" используется для учета денежных средств, вложенных в банковские вклады на основе депозитного договора, заключенного между организацией и банком. Депозитный счет открывается организациями в банках для хранения свободных денежных средств на условиях срочности, возвратности и платности.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету субсчета 55-3 в корреспонденции со счетом 51 "Расчетный счет". При возврате банком сумм вкладов в учете организации производится обратная запись.

За хранение денежных средств на депозитном счете банк выплачивает организации проценты. Проценты по депозиту начисляются со дня поступления денежных средств в банк до дня, предшествующего их возврату

вкладчику, если иное не предусмотрено договором банковского депозита. Проценты выплачиваются вкладчику ежемесячно, но договором может быть предусмотрен и другой срок. При возврате депозита проценты начисляются и выплачиваются полностью. На сумму полученных процентов может составляться запись по дебету счетов 51 "Расчетный счет", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" и кредиту счета 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 55-4 "Депозитные счета в иностранной валюте" используется в случае размещения в депозит иностранной валюты

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету субсчета 55-4 в корреспонденции со счетом 52 "Валютный счет". При возврате банком сумм вкладов в учете организации производится обратная запись.

Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитывается на счете 55 "Специальные счета в банках" обособленно.

Если депозит размещен в иностранной валюте, то он подлежит периодической переоценке в связи с изменением курса Национального банка Республики Беларусь. Положительная курсовая разница отражается в учете по дебету субсчета 55-4 "Депозитные счета в иностранной валюте" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов". Отрицательная курсовая разница – по дебету счета 98 "Доходы будущих периодов" и кредиту субсчета 55-4 "Депозитные счета в иностранной валюте".

Аналитический учет по субсчетам 55-3 "Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь" и 55-4 "Депозитные счета в иностранной валюте" ведется по каждому вкладу;

Субсчет 55-5 "Специальный счет средств целевого финансирования" используется при наличии в организации обособленно хранящихся денежных средств целевого назначения, в частности, поступивших бюджетных средств. Получение денежных средств целевого финансирования отражается по дебету субсчета 55-5 "Специальный счет средств целевого финансирования" в корреспонденции с кредитом счета 86 "Целевое финансирование". Субсчет 55-5 "Специальный счет средств целевого финансирования" кредитуются на основании выписки банка в корреспонденции с разными счетами в зависимости от направления расходования средств.

Аналитический учет по субсчету 55-5 "Специальный счет средств целевого финансирования" ведется по источникам целевого финансирования.

Субсчет 55-6 "Субсчета" применяется для зачисления выручки и осуществления расчетов в безналичном порядке на обособленных структурных подразделениях, выделенных отделением железной дороги на отдельный баланс, но не являющихся юридическими лицами.

Обособленному структурному подразделению, выделенному отделением железной дороги на отдельный баланс, по ходатайству организации с

обоснованием целей и режима использования, на основании разрешения банка, в котором открыт текущий счет организации, может также открываться субсчет для зачисления выручки и осуществления расчетов в безналичном порядке, а в случаях, установленных законодательством Республики Беларусь, – в наличной форме по платежам для обеспечения функций данного структурного подразделения.

Средства с субсчета могут использоваться для расчетов только в безналичном порядке для расчетов по основной деятельности обособленного подразделения организации, на уплату платежей в бюджет, а также на выплату заработной платы, пособий, командировочных расходов работникам подразделения как путем зачисления средств с субсчета на текущие счета работников данных подразделений, так и выдачи наличными денежными средствами, для выплаты физическим лицам в наличной форме страхового обеспечения и страхового возмещения.

Субсчет 55-7 "Банковские карточки" применяется при использовании организацией корпоративных банковских карточек для осуществления расчетов за товары и услуги.

Порядок проведения операций с помощью пластиковых карточек регламентируется Инструкцией о порядке совершения операций с банковскими пластиковыми карточками, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 30.04.2004 г. № 74.

Резервирование денежных средств на карт-счет производится путем перечисления денежных средств с расчетного счета на специальный счет с отражением по дебету субсчета 51 "Расчетный счет" и кредиту счета 55-7 "Банковские карточки".

Банковские карточки предназначены для проведения безналичных платежей за товары и услуги, получения наличных денег, а также для осуществления других операций с помощью банка.

Аналитический учет по субсчету 55-7 "Банковские карточки" организуется в разрезе карт-счетов, открытых организации банками-эмитентами пластиковых карточек.

На субсчете 55-8 "Транзитные доходные счета по грузовым перевозкам" отделенческий расчетный центр (ОРЦ) учитывает доходные поступления от выполненных грузовых перевозок, которые подлежат передаче через ИРЦ в Управление железной дороги.

На субсчете 55-8 "Транзитные доходные счета по пассажирским перевозкам" учитываются доходные поступления от выполненных железной дорогой пассажирских перевозок.

Зачисление средств на специальные счета отражается по дебету счета 55 "Специальные счета в банках" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, расчетов, уставного фонда, целевого финансирования и других. Использование депонированных на специальных счетах средств

отражается по кредиту счета 55 "Специальные счета в банках" в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов, уставного фонда и других.

Аналитически учет по счету 55 "Специальные счета в банках" ведется в соответствующей машинограмме.

Учетные записи по счету 55 "Специальные счета в банках" представлены в таблице 6.8.

Т а б л и ц а 6.8 – К орреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 55 "Специальные счета в банках"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Зачисление средств на специальные счета в банках</i>		
Выставление аккредитива за счет:		
а) собственных средств;	55	51, 52
б) кредитов банка.	55	66, 67
Депонирование банком денежных средств на получение чековой книжки; открытие депозитных счетов; депонирование денежных средств в банковских картах	55	51, 52
Поступление средств целевого финансирования	55	86
Отражение положительной курсовой разницы, возникающей при переоценке средств депозитного счета в иностранной валюте	55	98
<i>Использование средств со специальных счетов в банках</i>		
Оплата расходов банка по обслуживанию карт-счетов	26, 44	55
Поступление наличных денег в кассу со специального счета целевого финансирования	50	55
Закрытие аккредитива в связи с истечением срока его использования или по заявлению бенефициара	51, 52, 66, 67	55
Возврат неиспользованных остатков денежных средств чековой книжки	51	55
Возврат денежных средств по окончании срока действия договора банковского вклада (депозита)	51, 52	55
Использование аккредитива для оплаты счетов поставщиков и подрядчиков; оплата чеками счетов поставщиков; перечисление средств целевого финансирования в погашение задолженности перед поставщиками	60	55
Оплата расходов по служебной командировке держателем корпоративной банковской карточки	71	55
Отражение отрицательной курсовой разницы, возникающей при переоценке средств депозитного счета в иностранной валюте	98	55

6.7 Учет переводов в пути

Переводы в пути – это денежные средства к получению. На железной дороге они образуются в случае сдачи в банк дневной выручки организациями общественного питания, находящимися на балансе отделения дороги или структурных подразделений, билетными и багажными кассами станций; поступления на предприятие сумм по внутриведомственным и внутрихозяйственным расчетам, находящимся к концу месяца в пути.

Для обобщения информация о движении денежных средств в официальной валюте Республики Беларусь и иностранных валютах, находящихся в пути, предназначен счет 57 "Переводы в пути". Данный счет применяется для учета движения денежных средств, в случаях, когда имеется временной разрыв между моментом документально подтвержденного списания и моментом зачисления денежных средств на соответствующие счета учета денежных средств.

Записи по счету 57 "Переводы в пути" необходимы для согласования взаимных расчетов внутри железной дороги и с прочими организациями, когда погашение задолженности произошло в конце отчетного месяца, а поступление этих сумм на расчетный счет другой стороны записано банком лишь в следующем месяце. Также на данном субсчете учитываются денежные средства, направленные на торги при покупке или продаже валюты.

Основанием для принятия сумм к учету по счету 57 "Переводы в пути" являются квитанции банка, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам.

К счету 57 "Переводы в пути" могут открываться следующие субсчета:

- 57-1 "Инкассация денежных средств";
- 57-2 "Денежные средства для покупки валюты";
- 57-3 "Валютные средства для продажи";
- 57-4 "Переводы в пути по банковским картам";
- 57-5 "Прочие переводы в пути".

Субсчет 57-1 "Инкассированные денежные средства" используется организациями железнодорожного транспорта, осуществляющими сдачу выручки для зачисления на расчетный или специальный счет в банке через инкассаторов или в отделение связи. Суммы наличных денежных средств, сданных из кассы организации инкассатору, внесенные в кассы банков, почтовых отделений отражаются по дебету субсчета 57-1 "Инкассированные денежные средства" и кредиту счета 50 "Касса". Зачисление денежных средств на расчетный счет организации отражается по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту субсчета 57-1 "Инкассированные денежные средства".

Субсчет 57-2 "Денежные средства для покупки валюты" используется для отражения перечисленных с расчетного счета средств, направленных на торги для приобретения иностранной валюты. По дебету этого субсчета отражается перечисление средств в официальной денежной единице Республики

Беларусь для участия в торгах по покупке валюты и превышение рублевого эквивалента купленной валюты над суммой в белорусских рублях, списанной с расчетного счета, а по кредиту – сумма приобретенной валюты по курсу на дату зачисления и превышение снятой с расчетного счета суммы в белорусских рублях над рублевым эквивалентом купленной валюты

Субсчет 57-3 "Валютные средства для продажи" используется для учета направленной для продажи на торгах валюты с выделением в аналитическом учете операций по обязательной, добровольной продаже и конверсии валюты. По дебету субсчета 57-3 "Валютные средства для продажи" отражаются перечисленные валютные средства для участия в торгах и курсовые разницы по проданной валюте при повышении курса белорусского рубля, а по кредиту – списание проданной валюты по курсу на дату продажи и курсовые разницы по проданной валюте в случае снижения курса белорусского рубля.

При изменении курса Национального банка Республики Беларусь до момента фактической продажи иностранная валюта, учитываемая на счете 57-3 "Валютные средства для продажи", подлежит переоценке. Возникшая положительная курсовая разница отражается в учете по дебету субсчета 57-3 "Валютные средства для продажи" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов", отрицательная – по дебету счета 98 "Доходы будущих периодов" и кредиту субсчета 57-3 "Валютные средства для продажи".

Порядок отражения операций по продаже иностранной валюты отражен в п. 6.3 "Учет операций на валютных счетах в банках".

Субсчет 57-4 "Переводы в пути по банковским картам" применяется в торговых организациях, осуществляющих продажу товаров по банковским картам. Стоимость проданных товаров и оказанных услуг с оплатой в порядке списания денег с пластиковых банковских карт отражается по дебету субсчета 57-4 "Переводы в пути по банковским картам" и кредиту счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 90 "Реализация". Зачисление снятых с банковской пластиковой карты покупателя или клиента денежных средств на текущий счет организации отражается по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту субсчета 57-4 "Переводы в пути по банковским картам".

Сальдо счета 57 "Переводы в пути" представляет остаток денежных средств, не зачисленных на расчетный или иной счет организации. Аналитический учет по счету 57 "Переводы в пути" ведется по каждому документу (операции) с обособленным учетом переводов в иностранной валюте в соответствующей машинограмме.

Учетные записи по счету 57 «Переводы в пути» представлены в таблице 6.9.

Т а б л и ц а 6.9 – К орреспонденция счетов бухгалтерского учета
по счету 55 «Переводы в пути»

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Зачисление средств на счет</i>		
Сдача наличных денег из кассы организации инкассатору, на почту	57	50
Перечисление денежных средств для покупки иностранной валюты до проведения торгов	57	51
Перечисление иностранной валюты для продажи	57	52
Сдача выручки для зачисления на расчетный счет организации; отражение стоимости проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг с оплатой в порядке списания денег с пластиковых банковских карт	57	90
Отражение положительной курсовой разницы при переоценке иностранной валюты	57	98
<i>Использование средств со счета</i>		
Зачисление на расчетный счет денежных средств, сданных инкассатору, на почту, в кассу банка; снятых с банковской пластиковой карты покупателя денежных средств на текущий счет организации	51	57
Отражение приобретенной иностранной валюты	52	57
Отражение проданной валюты в белорусских рублях по курсу Национального банка на дату продажи	91	57
Отражение отрицательной курсовой разницы при переоценке иностранной валюты	98	57

7 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

7.1 Виды финансовых вложений, способы их оценки, задачи их учета

Финансовые вложения представляют собой вложения организациями железнодорожного транспорта части своего имущества (денежных средств и других свободных ресурсов) в активы, не связанные с основной деятельностью и созданием объектов длительного пользования.

К финансовым вложениям относятся инвестиции организаций железнодорожного транспорта в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные иным организациям на территории Республики Беларусь и за ее пределами.

Организации железнодорожного транспорта могут осуществлять финансовые вложения двух видов: краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочные финансовые вложения – это вложение свободных денежных средств, срок погашения которых не превышает один год, а долгосрочные финансовые вложения – это вложения свободных денежных средств организации, срок погашения которых превышает один год.

В составе долгосрочных финансовых вложений выделяют средства, направленные в уставные капиталы, на приобретение ценных бумаг и предоставление долгосрочных займов другим организациям.

Ценная бумага – документ, удостоверяющий имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении при условии соблюдения установленной формы или обязательных реквизитов. В соответствии с законодательством Республики Беларусь к ценным бумагам относятся: государственные облигации, облигации, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификат, банковская сберегательная книжка на предъявителя, акция и др.

В отдельных организациях железнодорожного транспорта финансовые вложения для целей бухгалтерского учета могут классифицироваться на следующие виды: паи, акции; долговые ценные бумаги (облигации, векселя), предоставленные займы.

Пай представляет собой доли капитала организации, которые дают право на участие в общих собраниях пайщиков, получение дивидендов и части имущества организации при ее ликвидации. Пай выражается в специальном документе – свидетельстве, к которому прилагаются купоны на получение

дивидендов. Инвестиционные паи представляют собой вид ценной бумаги, дающей право ее владельцу потребовать от руководства организации ее выкупа и получить в этом случае денежные средства.

Все перечисленные признаки пая присущи и акции. Акции бывают следующих видов: именные и на предъявителя; простые и привилегированные.

Именные акции содержат имя собственника, их учет ведут в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой ценной акции, времени ее приобретения и о количестве акций у каждого акционера. В отличие от именных *акции на предъявителя* не содержат имя собственника и учитываются в книге только по их общему количеству.

Простые акции не дают возможности их владельцам преимущественных прав на получение дивидендов, но предоставляют право голоса в акционерном обществе. Размер дивидендов по простым (обыкновенным) акциям определяется один раз в год советом директоров акционерного общества исходя из полученной прибыли и потребностей в ее использовании для развития акционерного общества.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимущественное право на получение дивидендов в форме гарантированного фиксированного процента, но не дают ему права голоса в акционерном обществе, если иное не предусмотрено Уставом.

К обязательным реквизитам любого вида акций относят: наименование, номинальная стоимость, вид акции (именная или на предъявителя); полное наименование и юридический адрес эмитента; полное наименование или имя покупателя акции либо указание "акция на предъявителя"; место, дата выпуска, номер государственной регистрации, серия и порядковый номер акции; образец подписи (факсимиле) уполномоченных лиц эмитента и перечень прав, предоставляемых владельцам акций.

Облигация — ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее владельцу номинальную стоимость в установленный срок с уплатой фиксированного процента.

Имеются следующие виды облигаций: государственные и частные (выпускаемые коммерческими банками, акционерными обществами и др.); именные и на предъявителя; процентные и беспроцентные; свободно обращающиеся и с ограниченным кругом обращения (облигации государственного валютного займа, некоторые частные облигации и др.).

Именные (зарегистрированные) облигации подлежат регистрации. Их владельцам выдается сертификат, свидетельствующий о праве лица на обладание указанными в нем долговыми обязательствами. Облигации на предъявителя специально не учитываются, проценты по ним получают по купонному листу, от которого отрезается соответствующий купон.

По процентным облигациям выплачивается доход в форме процента, а по беспроцентным — владельцу предоставляется право на приобретение соответствующих товаров или услуг.

К обязательным реквизитам любого вида облигаций относят: наименова-

ние "облигация"; полное наименование и юридический адрес эмитента; полное наименование или имя покупателя облигации либо указание "облигация на предъявителя"; номер государственной регистрации, серия и порядковый номер облигации; образец подписи (факсимиле) уполномоченных лиц эмитента и перечень прав, предоставляемых владельцам облигаций; номинальная стоимость; размер процентов (если это предусмотрено); порядок, сроки погашения и выплаты процентов; дата выпуска.

Вексель представляет собой письменное долговое обязательство установленной законом формы, выдаваемое заемщиком (векселедателем) кредитором (векселедержателю), предоставляющее последнему право требовать с заемщика уплаты к определенному сроку суммы денег, указанной в векселе.

Различают два вида векселей — простой и переводной. *Простой* вексель предполагает наличие двух сторон сделки — продавца и покупателя. Должник по данному векселю не имеет права передавать его другому лицу для платежа. *Переводной* вексель (тратта) выписывается и подписывается кредитором. Такой вексель включает несколько участников, это оборотный вексель. Плательщиком по такому векселю обычно является не векселедатель, а третье лицо — акцептант (обычно банк), который путем акцепта принимает на себя безусловное обязательство осуществить оплату. Переводной вексель содержит денежное обязательство векселедателя, но оно осуществляется под отменительным условием (совершение плательщиком акцепта).

Вексель имеет следующие реквизиты: наименование "вексель"; указание срока платежа; указание места, в котором должен быть совершен платеж; наименование того, кому или по приказу кого платеж должен быть совершен; указание даты и места составления векселя; подпись того, кто выдает вексель (векселедателя).

Предоставляемый заем — один из видов финансовых вложений, суть которого в том, что одна организация может предоставить другой организации кратко- или долгосрочный денежный или натуральный заем.

Для текущего учета применяются следующие виды оценок финансовых вложений:

— фактическая себестоимость — основной вид оценки, соответствующий принципам бухгалтерского учета и отчетности;

— номинальная (нарицательная) стоимость — величина, обозначенная на бланке ценной бумаги, ее обязательный реквизит; она остается неизменной в течение всего времени существования ценной бумаги;

— эмиссионная стоимость — величина, характеризующая цену продажи ценной бумаги при ее первичном размещении. Она может не совпадать с номинальной стоимостью на величину эмиссионного дохода (или убытка), получаемого при продаже ценных бумаг первого выпуска;

— выкупная стоимость — величина средств, которую выплачивает акцио-

нерное общество при выкупе собственных акций у акционеров или при выкупе отзывных акций или облигаций;

– учетная стоимость – стоимость, по которой ценные бумаги числятся на балансе организации в конкретный момент. Это может быть фактическая стоимость приобретения, номинальная или рыночная стоимость;

– рыночная (курсовая) стоимость – величина, характеризующая цену продажи акции на вторичном рынке, т.е. цена, по которой реально приобретается ценная бумага.

Финансовые вложения на счетах бухгалтерского учета отражаются с помощью документов, к которым относятся: полученные сертификаты акций, выписки из реестра акционеров, разные сертификаты, облигации, договора на предоставление займов и др.

Основными задачами учета финансовых вложений являются:

- оценка различных видов финансовых вложений;
- правильное определение расходов и потерь, связанных с финансовыми вложениями;
- исчисление доходов (дивидендов), полученных от финансовых вложений;
- формирование информации о финансовых вложениях, необходимой для составления бухгалтерской отчетности.

7.2 Учет финансовых вложений в ценные бумаги

Для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организаций Белорусской железной дороги в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы в Плане счетов бухгалтерского учета основной деятельности БЖД предусмотрен активный счет 58 "Финансовые вложения".

К счету 58 "Финансовые вложения" открываются следующие субсчета первого порядка:

- 58-1 "Долгосрочные финансовые вложения";
- 58-2 "Краткосрочные финансовые вложения".

Возможность получения данных о финансовых вложениях по видам (акции, облигации, депозитные сертификаты, вклады в уставные фонды и др.) обеспечивается средствами аналитического учета на субсчетах второго порядка:

- 58-1 "Долгосрочные финансовые вложения":
 - 58-1-1 "Акции";
 - 58-1-2 "Вклады в уставные фонды";
 - 58-1-3 "Долговые ценные бумаги";
 - 58-1-4 "Предоставленные займы";

- 58-1-5 "Депозитные сертификаты";
- 58-1-6 " Вклады по договорам простого товарищества";
- 58-1-7 "Затраты по осуществлению финансовых вложений";
- 58-1-8 "Прочие";
- 58-2 "Долгосрочные финансовые вложения":
 - 58-2-1 "Акции";
 - 58-2-2 "Вклады в уставные фонды";
 - 58-2-3 "Долговые ценные бумаги";
 - 58-2-4 "Предоставленные займы";
 - 58-2-5 "Депозитные сертификаты";
 - 58-2-6 " Вклады по договорам простого товарищества";
 - 58-2-7 "Затраты по осуществлению финансовых вложений";
 - 58-2-8 "Прочие".

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат для инвестора. Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги;
- расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Сумма фактических затрат на финансовые вложения организации отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения" (субсчет "Затраты по осуществлению финансовых вложений") в корреспонденции со счетами, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений, и списывается с кредита этого субсчета в дебет соответствующих субсчетов счета 58 "Финансовые вложения".

На субсчетах **58-1-1 "Акции"** и **58-2-1 "Акции"** учитываются вложения в акции акционерных обществ, уставные капиталы других организаций, созданных на территории страны и за рубежом. Финансовые вложения в акции учитываются у инвестора по фактическим затратам на их приобретение. Данные субсчета по дебету корреспондируют с кредитом счетов 01 "Основные средства", 10 "Материалы" – при внесении в уставный капитал других организаций основных средств, материальных ценностей и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – при отражении задолженности по подписке на акции

По кредиту данные субсчета корреспондируют с дебетом счета 91 "Опе-

рационные доходы и расходы" при списании балансовой стоимости проданных финансовых активов.

Приобретенные акции хранятся в депозитарии или в кассе организации. При этом расходы за услуги депозитариев по хранению акций производят за счет доходов организации. При хранении акций в кассе организации необходимо обеспечить их учет в специальном реестре (2 экземпляра). По каждой акции в реестре указываются их номинальная стоимость, номер, серия, общее количество, даты приобретения и предполагаемой продажи.

На субсчетах **58-1-2 "Вклады в уставные фонды"** и **58-2-2 "Вклады в уставные фонды"** учитываются вклады БЖД в уставные фонды других организаций, которые могут быть внесены не только денежными средствами, но и продукцией собственного производства, товарами и иным имуществом организации-вкладчика. Передача товарно-материальных ценностей в счет вклада в уставный фонд отражается как их выбытие на счете 91 "Операционные доходы и расходы". Передача имущества в уставный фонд других организаций обычно оценивается по договорной стоимости.

В случае передачи в уставные фонды других организаций объектов основных средств и нематериальных активов вначале определяется их остаточная стоимость. На счете 91 отражаются остаточная и договорная стоимости объекта. Если договорная стоимость превышает остаточную, то на счете 91 образуется доход, если же наоборот – возникают операционные расходы организации.

При получении дивидендов по вкладам в уставные фонды других организаций составляются записи в зависимости от учетной политики организации: дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – кредит счета 91 "Операционные доходы и расходы" – при начислении доходов по вкладам в уставные фонды других организаций;

дебет счета 51 "Расчетный счет" – кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Либо операции отражаются непосредственно:

дебет счета 51 "Расчетный счет" – кредит счета 91 "Операционные доходы и расходы" – на сумму полученных доходов по вкладам в уставные фонды других организаций.

В случае получения дивидендов по вкладам в уставные фонды других организаций в виде товарно-материальных ценностей, основных средств в учете делается запись по дебету счетов учета товарно-материальных ценностей в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Из суммы начисленных (полученных) дивидендов удерживают и перечисляют налог на доходы. При этом в бухгалтерском учете делают запись:

дебет счета 91 "Операционные доходы и расходы" – кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" – на сумму налога на доходы, подлежащую уплате в бюджет.

При продаже акций их реализация отражается с применением счета 91 "Операционные доходы и расходы".

На субсчетах **58-1-3 "Долговые ценные бумаги"** и **58-2-3 "Долговые ценные бумаги"** учитываются наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги.

По долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты.

Данные субсчета по дебету корреспондируют с кредитом счетов 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – при отражении задолженности по облигациям, 91 "Операционные доходы и расходы" – списание при начислении процентов разницы между суммой фактических затрат по приобретению облигаций и их номинальной стоимостью (положительная).

По кредиту данные субсчета корреспондируют с дебетом счета 91 "Операционные доходы и расходы" при списании балансовой стоимости проданных финансовых активов, а также списании разницы между суммой фактических затрат по приобретению облигаций и их номинальной стоимостью (отрицательная) в момент начисления процентов

Облигации приходуются на счет 58 "Финансовые вложения" по покупной стоимости, а погашаются (при выкупе) – по номинальной. Поэтому разница между покупной и номинальной стоимостью облигаций должна быть списана со счета 58 "Финансовые вложения" до конца срока обращения. Размер сумм списания или доначисления разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций определяется исходя из общей суммы разницы и установленной периодичности выплат дохода по ним. Порядок доведения фактической стоимости облигации до номинальной стоимости должен быть заранее предусмотрен в учетной политике организации. В бухгалтерском учете при отражении этих операций бухгалтер делает следующие записи:

– дебет субсчетов 58-1-3 и 58-2-3 "Долговые ценные бумаги" – кредит субсчета 91-1 "Операционные доходы" – на сумму увеличения учетной цены, если рыночная стоимость ниже номинальной;

– дебет субсчета 91-2 "Операционные расходы" – кредит субсчетов 58-1-3 и 58-2-3 "Долговые ценные бумаги" – на сумму уменьшения учетной цены, если рыночная стоимость выше номинальной.

Порядок и сроки выплаты доходов по облигациям зависят от условий их выпуска. При этом размер дохода устанавливается в процентном отношении к их номинальной стоимости. Начисление дохода отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 91 "Операционные доходы и расходы". При погашении облигаций их стоимость списывается по дебету счета 91 "Операционные доходы и расходы" и кредиту счета 58 "Финансовые вложения".

В случае приобретения облигаций по стоимости ниже номинальной в бухгалтерском учете при отражении сумм причитающегося дохода по облигациям необходимо также отражать в виде операционного дохода разницу между покупной и номинальной стоимостью облигации.

На субсчетах **58-1-4 “Предоставленные займы”** и **58-2-4 “Предоставленные займы”** учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) денежных и иных займов. Предоставленные организацией юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

Данные субсчета по дебету корреспондируют с кредитом счета 51 “Расчетный счет” – при предоставлении в заем денежных средств с получением гарантии, залога и прочего обеспечения предоставленного займа (если это предусмотрено договором).

По кредиту данные субсчета корреспондируют с дебетом счета 51 “Расчетный счет” при возврате предоставленного займа.

Финансовыми векселями для Белорусской железной дороги наряду с векселями третьих лиц также являются векселя железной дороги, выданные их кредиторам в оплату за поставку материальных ценностей, оказанные услуги железной дороге.

При выбытии векселей до срока погашения, погашении процентного финансового векселя, погашении дисконтного финансового векселя, передаче векселя третьего лица в оплату поставщику Белорусской железной дороги по централизованным поставкам, передаче векселя третьего лица в оплату кредитору железной дороги балансовая стоимость финансового векселя списывается с кредита данных субсчетов в дебет счета 92 “Внерезультационные доходы и расходы”.

Вексель, не оплаченный в срок, подлежит протесту. Для совершения протеста векселедержатель предъявляет неоплаченный вексель нотариусу по месту нахождения плательщика. Нотариус составляет акт о протесте и делает соответствующую отметку на векселе. Оформление протеста по финансовому векселю на сумму номинала отражается в учете по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и кредиту данных субсчетов.

Векселя могут передаваться в залог в обеспечение кредита. Переданные банку векселя продолжают числиться на балансе железной дороги. Векселя, переданные банку в обеспечение кредита или для инкассирования, продолжают числиться в бухгалтерском учете организации-векселедержателя с указанием в аналитическом учете банка, которому они переданы в залог. В случае непогашения кредита банк удерживает вексель, находящийся в обеспечении кредита, и балансовая стоимость выбывшего векселя списывается с кредита данных субсчетов в дебет счета 92 “Внерезультационные доходы и расходы”.

На субсчетах **58-1-5 “Депозитные сертификаты”** и **58-2-5 “Депозитные сертификаты”** учитываются депозитные сертификаты, которые являются ценной бумагой, удостоверяющей сумму вклада, внесенного в банк (депозита), и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и обусловленных в сертификате процентов в банке, выдавшем сертификат.

В бухгалтерском учете по операциям с сертификатами делаются следующие записи:

1) при приобретении сертификатов:

– дебет счета 58 “Финансовые вложения”, субсчет “Депозитные сертификаты”;

– кредит счетов 50 “Касса”, 51 “Расчетный счет”, 52 “Валютные счета” и др.;

2) при зачислении процентов на счета в банках:

– дебет счетов 51 “Расчетный счет”, 52 “Валютные счета”;

– кредит счета 91 “Операционные доходы и расходы”.

3) при погашении (выкупе) или реализации сертификатов:

– дебет счета 91 “Операционные доходы и расходы”;

– кредит счета 58 “Финансовые вложения”;

4) при поступлении денежных средств от покупателя сертификатов:

– дебет счетов 51 “Расчетный счет”, 52 “Валютные счета”;

– кредит счета 91 “Операционные доходы и расходы”.

На субсчетах **58-1-6 “Вклады по договорам простого товарищества”** и **58-2-6 “Вклады по договорам простого товарищества”** учитываются наличие и движение вкладов в общее имущество, не оформленных в виде ценных бумаг.

Прибыль, полученная товарищами в результате совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов, а порядок покрытия их расходов и убытков устанавливается их соглашением.

Возврат вклада в простое товарищество при окончании срока действия договора простого товарищества отражается по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и кредиту данных субсчетов.

На субсчете **58-1-7 “Затраты по осуществлению финансовых вложений”** и **58-2-7 “Затраты по осуществлению финансовых вложений”** отражаются фактические затраты в финансовые вложения организации.

Сумма фактических затрат на финансовые вложения организации отражается по дебету данных субсчетов в корреспонденции со счетами, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений, и списывается с кредита этого субсчета в дебет соответствующих субсчетов счета 58 “Финансовые вложения”.

Субсчета **58-1-8 “Прочие финансовые вложения”** и **58-2-8 “Прочие финансовые вложения”** предназначены для обобщения информации о наличии и движении прочих видов финансовых вложений.

Учет резерва под обесценение вложений в ценные бумаги

Операции с ценными бумагами являются весьма рискованным видом финансовых вложений. Для защиты организации от риска разработаны правила переоценки ценных бумаг и создания резервов под их обесценение. Под **обесценением** следует понимать устойчивое снижение стоимости финансовых вложений на сумму существенно ниже величины ожидаемых организацией экономических выгод от операций с ними в обычных условиях.

Сумма обесценения определяется в специальном расчете реальной стоимости ценных бумаг из портфеля организации и сопоставляется с их учетной стоимостью. Данный расчет позволяет выявить те ценные бумаги, по которым балансовая стоимость превышает значение объявленной котировки и по которым необходимо создать резерв. Если рыночные котировки ценных бумаг находятся в пределах их балансовой стоимости или превышают ее, то резервы под их обесценение в организации не создаются. Превышение рыночной стоимости ценных бумаг над их учетной оценкой отражается в аналитическом учете, но не сопровождается записями на синтетических счетах. Обесценение ценных бумаг должно быть отражено в бухгалтерском учете и отчетности по текущим рыночным ценам. Тестирование на обесценение финансовых вложений и начисление соответствующего резерва осуществляется не реже 1 раза в год, на последний день отчетного года.

Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги служат для формирования их балансовой стоимости на основе учетной стоимости ценных бумаг независимо от рыночной конъюнктуры. Одновременно резервы позволяют уменьшить (полностью покрыть) возможный убыток от негативного развития ситуации на рынке ценных бумаг в новом году. Резерв создается по каждой разновидности ценных бумаг, каждому типу или категории, а также по каждому эмитенту независимо от котировки всех ценных бумаг, находящихся в организации, размера разницы между рыночной и учетной стоимостью ценных бумаг. Он образуется в случае отрицательной разницы, т.е. когда рыночная стоимость оказалась ниже учетной. Сумма резерва относится на финансовый результат деятельности организации.

Счет 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" предназначен для обобщения информации о резервах под обесценение вложений организации в ценные бумаги. Создание таких резервов происходит в конце отчетного года за счет операционных доходов. При этом рыночная стоимость ценных бумаг определяется на основе средневзвешенных цен.

По кредиту счета 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" и дебету счета 91 "Операционные доходы и расходы" отражаются суммы начисленных резервов. При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные

бумаги" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Операционные доходы и расходы". Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Если до конца года, следующего за годом создания резервов под обесценение вложений, они в какой-то части не будут использованы, то неизрасходованные суммы подлежат восстановлению в составе операционных доходов.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец года к финансовым результатам организации соответствующего года.

Аналитический учет по счету 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" ведется по каждому резерву.

Учетные записи по счету 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" представлены в таблице 7.1.

Таблица 7.1 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" на БЖД

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Созданы резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	91	59
Использованы (ликвидированы) резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	91

8 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

8.1 Учет движения готовой продукции в организациях железнодорожного транспорта

Кроме основной деятельности (перевозка грузов, пассажиров, почты и грузобагажа) организации железнодорожного транспорта осуществляют иные виды деятельности – производят готовую продукцию (работы, услуги), не связанную с осуществлением или обеспечением общего технологического процесса перевозки, с целью привлечения дополнительных доходов.

Готовая продукция – это предметы труда (изделия и полуфабрикаты), полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые заказчиком или на склад и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество. При этом продукция, подлежащая сдаче на склад, но не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и в состав готовой продукции не включается.

В текущем учете готовая продукция оценивается по фактической производственной себестоимости или учетным ценам, в качестве которых могут выступать: плановая себестоимость, свободные отпускные, фиксированные или розничные цены. При учете готовой продукции (работ, услуг) по учетным ценам отдельно учитываются отклонения от фактической себестоимости.

На складе организаций готовая продукция учитывается материально ответственными лицами в карточках складского учета в натуральном выражении или в складских книгах, в которых записывается каждый приходный и расходный документ и выводится остаток готовой продукции (по аналогии с учетом сырья и материалов).

Для учета поступления готовой продукции организации железнодорожного транспорта могут использовать счет 43 "Готовая продукция" либо счет 40 "Выпуск продукции, работ, услуг".

На счете 43 "Готовая продукция" учитывается готовая продукция собственной выработки, предназначенная для отпуска другим организациям БЖД и реализации на сторону (организациям, не входящим в состав БЖД и физическим лицам).

Готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость выпускаемой продукции) или в качестве то-

варов для продажи, учитываются на счете 41 "Товары". Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 "Готовая продукция" не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются на счет 90 "Реализация".

К счету 43 "Готовая продукция" открываются субсчета:

43-1 "Готовая продукция собственной выработки";

43-2 "Готовая продукция подсобных производств";

43-3 "Готовая продукция вспомогательных и обслуживающих производств".

При необходимости организации БЖД могут использовать счет 40 "Выпуск продукции, работ, услуг", который предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

К счету 40 "Выпуск продукции, работ, услуг" открываются субсчета:

40-1 "Выпуск продукции (работ, услуг) по нормативной себестоимости";

40-2 "Выпуск продукции (работ, услуг) по фактической себестоимости";

40-3 "Отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости".

По кредиту субсчета 40-1 "Выпуск продукции (работ, услуг) по нормативной себестоимости" в течение месяца отражается:

– выпуск продукции по нормативной (плановой) себестоимости при применении метода оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости;

– выпуск продукции (работ, услуг) по нормативной (плановой) себестоимости для обособленных подразделений, выделенных на отдельные балансы;

– списание изготовленной продукции, предназначенной для потребления в собственном производстве;

– списание нормативной (плановой) себестоимости забракованной продукции;

– списание нормативной (плановой) себестоимости произведенных работ, оказанных услуг.

В конце месяца по дебету субсчета 40-2 "Фактическая производственная себестоимость" отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг в корреспонденции со счетами учета затрат. По дебету этого субсчета может также отражаться фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг силами собственных подразделений, выделенных на отдельные балансы.

Нормативная (плановая) себестоимость выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) списывается с дебета субсчета 40-1 "Выпуск

продукции (работ, услуг) по нормативной себестоимости" в кредит субсчета 40-2 "Выпуск продукции (работ, услуг) по фактической себестоимости" для определения отклонений.

Отклонения, определившиеся на субсчете 40-2 "Выпуск продукции (работ, услуг) по фактической себестоимости" подлежат отражению на субсчете 40-3 "Отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости". Положительные отклонения (перерасход) списываются в дебет субсчета 40-3 "Отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости", отрицательные отклонения (экономия) – в кредит этого субсчета.

Отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) на последнее число месяца списываются с субсчета 40-3 "Отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости". Положительные отклонения (перерасход) списываются с кредита этого субсчета в дебет счета 90 "Реализация", субсчет 90-2 "Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)", отрицательные отклонения (перерасход) – обратной проводкой.

Счет 40 "Выпуск продукции, работ, услуг" закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Готовая продукция, отгруженная или сданная на месте покупателям (заказчикам), подлежит списанию со счета 43 "Готовая продукция".

Аналитический учет по счету 43 "Готовая продукция" ведется по местам хранения готовой продукции и отдельным видам готовой продукции.

В организациях БЖД, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, учет расходов, связанных с реализацией готовой продукции (работ, услуг), ведется на активном счете 44 "Расходы на реализацию", субсчет 44-1 "Коммерческие расходы", на котором отражаются следующие расходы:

- на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Не относятся к расходам на реализацию затраты по упаковке и транспортировке продукции, возмещаемые в соответствии с договорами покупателями сверх стоимости готовой продукции. Указанные расходы включаются в расчетно-платежные документы отдельными позициями и взыскиваются с покупателей готовой продукции.

Начисленные расходы на реализацию отражаются по дебету субсчета

44-1 "Коммерческие расходы" с последующим их списанием в дебет счета 90 "Реализация", субсчет 3 "Расходы, связанные с реализацией продукции (товаров, работ, услуг)".

В таблице 8.1 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета при оприходовании готовой продукции на БЖД.

Таблица 8.1 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при оприходовании готовой продукции

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Оприходование готовой продукции без использования счета 40 "Выпуск продукции, работ, услуг"</i>		
Принята к учету готовая продукция, произведенная цехами вспомогательных производств, по фактической себестоимости	43	23
Принята к учету готовая продукция, произведенная цехами обслуживающих производств, по фактической себестоимости	43	29
Приняты к учету полуфабрикаты собственного производства	43	21
Отражается возврат покупателями ранее отгруженной им продукции	43	62
Принята к учету готовая продукция, полученная от отделений и структурных подразделений железной дороги	43	79-2, 79-5
Оприходованы излишки готовой продукции, выявленные в результате инвентаризации	43	92-1
<i>Оприходование готовой продукции при использовании счета 40 "Выпуск продукции, работ, услуг"</i>		
Отражена фактическая себестоимость готовой продукции, выпущенной цехами вспомогательных производств	40	23
Отражена фактическая себестоимость готовой продукции, выпущенной цехами обслуживающих производств	40	29
Отражена нормативная себестоимость выпущенной готовой продукции	43	40
Сторнировано превышение плановой себестоимости над фактической себестоимостью произведенной готовой продукции	90-2	40
Отражено превышение фактической себестоимости над плановой себестоимостью произведенной готовой продукции	90-2	40

В таблице 8.2 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета при реализации и прочем выбытии готовой продукции в организациях БЖД.

Таблица 8.2 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при реализации и прочем выбытии готовой продукции

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Реализация готовой продукции при использовании метода учета выручки от реализации "по отгрузке"</i>		
Отражена договорная стоимость реализованной продукции	62	90-1
Отражена себестоимость реализованной продукции	90-2	43
Списаны расходы, связанные с реализацией готовой продукции	90-3	44-1
Отражены налоги, уплачиваемые из выручки за реализованную продукцию в соответствии с действующим законодательством	90-5, 90-7	68-2, 68-4
Отражена прибыль (убыток) от реализации готовой продукции	90-9 99	99 90-9
<i>Реализация готовой продукции при использовании метода учета выручки от реализации "по оплате"</i>		
Отражена фактическая себестоимость отгруженной продукции	45	43
Поставщиком оплачена стоимость отгруженной продукции	51	62
Отражена договорная стоимость отгруженной и оплаченной продукции	62	90-1
Отражена себестоимость отгруженной и оплаченной продукции	90-2	45
Списаны расходы, связанные с реализацией готовой продукции	90-3	44-1
Отражены налоги, уплачиваемые из выручки за реализованную продукцию в соответствии с действующим законодательством	90-5, 90-7	68-2, 68-4
Отражена прибыль (убыток) от реализации готовой продукции	90-9 99	99 90-9
<i>Прочее выбытие готовой продукции</i>		
Отражена себестоимость безвозмездно переданной готовой продукции	92-2	43
Отражена стоимость готовой продукции, списанная в результате чрезвычайных ситуаций	92-2	43
Готовая продукция передана отделением и структурным подразделениям железной дороги	79-2, 79-5	43

Окончание таблицы 8.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отпущена готовая продукция на собственные нужды основного производства	20	43
Отпущена готовая продукция на собственные нужды вспомогательного производства	23	43
Отпущена готовая продукция на собственные нужды обслуживающего производства	29	43
Отпущена готовая продукция на общепроизводственные нужды	25	43
Отпущена готовая продукция на общехозяйственные нужды	26	43
Выявлена недостача готовой продукции	94	43
Отнесена готовая продукция к материальным ресурсам	10	43
Отнесена готовая продукция к забракованной	28	43

8.2 Учет движения товаров и тары в организациях железнодорожного транспорта

На железнодорожном транспорте первоначально с целью обслуживания своих работников, а в дальнейшем и для удовлетворения потребностей населения созданы отделы рабочего снабжения (ОРСы), которые имеют свои склады, магазины, столовые, рестораны, буфеты и по роду своей деятельности относятся к организациям торговли.

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи в указанных организациях используется счет 41 "Товары".

В организациях БЖД счет 41 "Товары" применяется в тех случаях, когда какие-либо изделия, материалы, продукты приобретаются специально для продажи или когда стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации, не включается в себестоимость выпускаемой продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно. На этом же счете учитываются покупные изделия и продукция организаций общественного питания, находящихся на балансах отделений БЖД и их структурных подразделений.

К счету 41 "Товары" открываются следующие субсчета:

- 41-1 "Товары в оптовой торговле";
- 41-2 "Товары в розничной торговле";
- 41-3 "Тара под товаром и порожня";
- 41-4 "Покупные изделия";
- 41-5 "Продукция подсобного сельского хозяйства";
- 41-6 "Товары в общественном питании";
- 41-10 "Прочие товары".

Оприходование полученных в организации торговли и общественного питания товаров, приобретенных для дальнейшей перепродажи, отражается по дебету счета 41 "Товары" в разрезе соответствующих субсчетов. В момент продажи стоимость товаров, учтенная на счете 41 "Товары", подлежит списанию.

Обособленный учет по счету 41 "Товары" ведется в количественно-суммовом выражении по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

При учете товаров по продажным ценам (с наценкой) разница между продажной ценой и покупной ценой относится на счет 42 "Торговая наценка".

В организациях общественного питания БЖД на счете 42 "Торговая наценка" могут учитываться суммы торговых скидок и наценок на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах, на кухне, а также скидки, предоставляемые поставщиками организациям, осуществляющим розничную торговлю, на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

К счету 42 "Торговая наценка" открываются субсчета:

- 42-1 "Торговая наценка";
- 42-2 "Скидка поставщиков";
- 42-3 "Налог на добавленную стоимость в цене товаров";
- 42-4 "Налог с продаж".

При оприходовании товаров, поступающих в организации торговли и общественного питания, торговая наценка отражается по кредиту соответствующего субсчета счета 42 "Торговая наценка" и дебету соответствующих субсчетов счета 41 "Товары".

Аналитический учет по счету 42 "Торговая наценка" должен обеспечивать раздельное отражение сумм скидок (наценок) и разниц в ценах, относящихся к товарам в организациях торговли и общественного питания и к товарам отгруженным.

В организациях БЖД, осуществляющих торговую деятельность, расходы, связанные с реализацией товаров, учитываются на счете 44 "Расходы на реализацию", субсчет 44-2 "Издержки обращения". К таким расходам относятся расходы:

- на перевозку товаров;
- оплату труда торговых работников;
- аренду торговых помещений;
- содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- хранение и обработку товаров;
- рекламу;
- представительские расходы;

- тару;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Ежемесячно суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей товаров и отраженных на дебите счета 44 "Расходы на реализацию", списываются полностью или частично в дебет счета 90 "Реализация".

В таблице 8.3 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета при поступлении товаров и тары в организациях железной дороги, занимающихся оптовой и розничной торговлей.

Т а б л и ц а 8.3 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при поступлении товаров и тары

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость товаров, полученных от поставщиков по покупным ценам	41	60
Отражена стоимость поступившей тары	41-3	60
Отражена сумма транспортных расходов	41, 44-2	60
На сумму НДС по поступившим товарам в соответствии с законодательством	18-5	60
Отражена сумма недостачи товаров, выявленной при приемке, по вине поставщика или транспортной организации	76-3	60
Отражена сумма недостачи товаров, выявленная при приемке	94	60
Списана сумма недостачи товаров, выявленной при приемке, в пределах норм естественной убыли	44-2	94
Списана сумма недостачи товаров, выявленной при приемке, по вине материально ответственного лица	73-2	94
Одновременно отражена разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и покупной стоимостью товаров	73-2	98-4
Сумма торговой скидки, предоставленной поставщиком	41	42-2
Сумма торговой надбавки	41	42-1
Сумма НДС в цене товара	41	42-3
Сумма налога с продаж	41	42-4

В таблице 8.4 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета при реализации и прочем выбытии товаров и тары в организациях железной дороги, занимающихся оптовой и розничной торговлей.

Таблица 8.4 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при реализации и прочем выбытии товаров и тары

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Реализация товаров и тары при использовании метода учета выручки от реализации "по отгрузке" в оптовых организациях</i>		
Отражена стоимость отгруженных товаров и тары по покупным ценам	62	90-1
Списаны отгруженные и реализованные товары и тара	90-2	41
Списаны расходы, связанные с реализацией товаров	90-3	44-2
Отражены налоги, уплачиваемые из выручки за реализованные товары и тару в соответствии с действующим законодательством	90-5, 90-7	68-2, 68-4
Отражена прибыль (убыток) от реализации товаров и тары	90-9 99	99 90-9
<i>Реализация товаров и тары при использовании метода учета выручки от реализации "по оплате" в оптовых организациях</i>		
Отражена стоимость отгруженных товаров и тары по покупным ценам	45	41
Поставщиком оплачена стоимость отгруженных товаров и тары	51	62
Отражена покупная стоимость отгруженных и оплаченных товаров и тары	62	90-1
Списаны отгруженные и реализованные товары и тара	90-2	45
Списаны расходы, связанные с реализацией товаров и тары	90-3	44-2
Отражены налоги, уплачиваемые из выручки за реализованные товары и тару в соответствии с действующим законодательством	90-5, 90-7	68-2, 68-4
Отражена прибыль (убыток) от реализации товаров и тары	90-9 99	99 90-9
<i>Реализация товаров и тары в розничных организациях</i>		
Отражена стоимость реализованных товаров и тары по покупным ценам	50	90-1
Списаны реализованные товары и тара	90-2	41
Отражен сторно налог с продаж по реализованному товарам	90-2	42-4
Отражен сторно НДС по реализованным товарам	90-2	42-3
Отражена сторно торговая надбавка по реализованному товарам	90-2	42-1

Окончание таблицы 8.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списаны расходы, связанные с реализацией товаров	90-3	44-2
Отражены налоги, уплачиваемые из выручки за реализованные товары и тару в соответствии с действующим законодательством	90-5, 90-7	68-2, 68-4
Отражена прибыль (убыток) от реализации товаров и тары	90-9 99	99 90-9
<i>Прочее выбытие товаров и тары</i>		
Отражена себестоимость безвозмездно переданных товаров и тары	92-2	41
Отражена стоимость товаров и тары, списанная в результате чрезвычайных ситуаций	92-2	41
Товары и тара переданы отделениям и структурным подразделениям железной дороги	79-2, 79-5	41
Выявлена недостача товаров и тары на складе	94	41

8.3 Отражение в учете выполненных этапов по незавершенным работам

Для учета выполненных этапов по незавершенным работам в строительных организациях (структурных подразделениях организаций) железной дороги, выполняющих капитальные строительные работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки выполнения которых относятся к разным отчетным периодам, для обобщения информации о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение, предназначен счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам".

По дебету счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных этапов работ, принятых в установленном порядке на основании договора и акта, в корреспонденции со счетом 90 "Реализация", субсчет 90-1 "Выручка". Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с кредита счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 23-9 "Строительство", в дебет счета 90 "Реализация", субсчет 90-2 "Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)". Сумма поступивших от заказчиков средств в оплату законченных и принятых этапов отражаются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, ранее учтенная на счете 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам", списывается в дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

стоимость полностью законченных работ, учтенная на счете 62 "Расчеты с поставщиками и заказчиками", погашается за счет ранее полученных авансов и сумм, полученных от заказчика в окончательный расчет, в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" ведется по видам работ.

В таблице 8.5 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам"

Т а б л и ц а 8.5 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение стоимости оплаченных заказчиком этапов работ, принятых в установленном порядке	46	90
Отражение окончания работ по всем этапам	62	46

9 УЧЕТ ИСТОЧНИКОВ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

9.1 Учет уставного фонда

В соответствии с законодательством у всех коммерческих организаций, создаваемых в Республике Беларусь (полное товарищество, коммандитное товарищество, общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью, акционерное общество, производственный кооператив (в том числе колхоз), унитарное предприятие (в том числе казенное предприятие) и крестьянское (фермерское) хозяйство), за исключением государственных объединений, должен быть сформирован уставный фонд.

Что же касается объединений государственных предприятий, учреждений и организаций, создаваемых по решению президента, правительства, а также по их поручению министерствами и другими республиканскими органами управления либо по решению органов местного управления и самоуправления (иначе именуемых "государственные объединения"), то законодатель не предусмотрел обязательное наличие у них уставного фонда. Однако в соответствии со сложившейся практикой уставный фонд в организациях, создаваемых правительством, как правило, формируется за счет государственных средств, выделенных в их постоянное распоряжение в качестве активов.

Общее понятие уставного фонда для всех видов коммерческих организаций гражданским законодательством не предусмотрено. Но поскольку в соответствии с положениями бухгалтерского учета уставный фонд корреспондируется со взносами (вкладами) учредителей (участников), он может рассматриваться как имущество, которым учредители (участники) наделяют создаваемую ими коммерческую организацию. При этом уставный фонд может доформировываться (увеличиваться) и в период деятельности уже созданной коммерческой организации, опять же за счет взносов (вкладов) ее учредителей (участников).

Уставный фонд представляет собой не только первоначальный капитал, выделяемый учредителями при создании коммерческой организации, но и имущество, которым они наделяют коммерческую организацию впоследствии, со специальным указанием, что это является вкладом в уставный фонд.

Уставный фонд является тем имуществом, которое необходимо коммерческой организации для начала ее деятельности, и рассматривается как определенная гарантия обеспечения обязательств организации перед кредиторами на начальном этапе осуществления этой организацией финансово-хозяйственной деятельности.

Кроме того, уставный фонд служит для определения долей учредителей, создавших коммерческую организацию (позволяет определить процентное соотношение между участниками).

Размер уставного фонда отражается в учредительных документах и фиксируется при регистрации организации в государственных органах. Минимальные размеры уставного фонда коммерческих организаций установлены Декретом Президента Республики Беларусь от 16 марта 1999 г. № 11 "Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования" с изменениями и дополнениями по состоянию на 4 сентября 2006 г. № 14. Для коммерческих организаций минимальные размеры уставных фондов определяются в белорусских рублях исходя из установленного Национальным банком Республики Беларусь официального курса белорусского рубля по отношению к евро на 1-е число месяца, в котором учредительные документы (изменения и дополнения в них) представляются в регистрирующие органы. Сроки формирования уставного фонда регулируются законодательством.

Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь вкладом в уставный фонд коммерческой организации могут быть вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права либо иные отчуждаемые права, имеющие денежную оценку.

Вносимое в уставный фонд имущество должно соответствовать следующим условиям:

- принадлежать учредителям (участникам) на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;
- быть необходимым и пригодным для использования в деятельности этого общества.

Гражданское законодательство не ограничивает вид и категорию вещей, вносимых в качестве вклада в уставный фонд. Это могут быть как основные средства, в том числе здания, сооружения (переход права собственности на которые в связи с их внесением в уставный фонд должен быть зарегистрирован), так и оборотные, например сырье и материалы и любые иные виды вещей, при условии, что они не изъяты либо не ограничены в гражданском обороте.

Также в уставный фонд могут быть внесены права на изобретение, полезная модель, промышленный образец и т. д.

Не может быть передано в качестве вклада в уставный фонд право на фирменное наименование, так как данное право непосредственно связано с субъектом и без указанного субъекта отчуждению не подлежит, кроме случаев реорганизации юридического лица или отчуждения предприятия в целом (п. 1 ст. 1016 Гражданского кодекса Республики Беларусь).

Также в качестве вклада в уставный фонд возможно внесение имущественных прав, связанных с объектами авторского права (речь идет не о неотчуждаемых личных неимущественных правах, а об имущественных правах, вытекающих из авторского права).

Ко второй группе имущественных прав, которые могут вноситься в качестве вклада в уставный фонд, можно отнести имущественные права, которые вытекают из обязательств. При этом, как правило, на передачу любых подобных прав должно быть согласие второй стороны обязательства, и, кроме того, такие права должны обладать способностью к их передаче иному лицу.

Для хозяйственных обществ и товариществ Гражданский кодекс не предусматривает возможности внесения вклада в уставный фонд в форме трудового участия, в виде работ либо услуг участника в пользу хозяйственного общества или товарищества.

В качестве вклада в уставный фонд хозяйственных обществ и товариществ не могут быть внесены и деловой авторитет (кредит доверия), идея, деловой опыт, профессиональные знания, навыки и умения, деловая репутация, деловые связи, поскольку данные права не отчуждаемы (за исключением идеи) и, как правило, сложно поддаются денежной оценке.

Неденежные вклады в уставный фонд подлежат экспертизе, которая производится в соответствии с Положением о проведении экспертизы достоверности оценки имущества, вносимого в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица, утвержденным постановлением Кабинета Министров Республики Беларусь от 12 февраля 1996 г. № 92, с изменениями и дополнениями по состоянию на 20 октября 2003 г. № 1389.

Имущество железнодорожного транспорта в соответствии с действующим законодательством относится к республиканской собственности. Поэтому учредителем железной дороги, отделений дороги, структурных подразделений является государство.

Отделения дороги могут выступать учредителями своих дочерних организаций, таких как сельскохозяйственные организации, отделы рабочего снабжения, рестораны, аптеки и т. д.

Уставные фонды железной дороги, их отделений и структурных подразделений, дочерних организаций формируются и регулируются законодательством и их учредительными документами.

Обобщение информации о состоянии и движении уставного фонда организации ведется на пассивном счете 80 "Уставный фонд". Сальдо (остаток) этого счета должно точно соответствовать размеру уставного фонда, зафиксированному в учредительных документах организации.

Бухгалтерские записи по счету 80 "Уставный фонд" производятся:

- при формировании уставного фонда – после государственной регистра-

ции организации в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных ее учредительными документами;

– в случаях увеличения и уменьшения фонда – после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

После государственной регистрации организаций железной дороги их уставный фонд в сумме вкладов, предусмотренных учредительными документами, отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 80 "Уставный фонд" в корреспонденции с дебетом счета 75 "Расчеты с учредителями".

Фактическое поступление вкладов учредителей сопровождается записью по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств при денежной форме вклада и дебетом счетов учета материальных ценностей при неденежной форме вклада.

Курсовая разница, которая может возникнуть между курсами на дату подписания учредительных документов и дату внесения денежных средств на валютный счет или поступления материальных ценностей, стоимость которых выражена в иностранной валюте, согласно п. 5.1 Положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 июля 2000 г. № 78, относится на увеличение или уменьшение резервного фонда.

Изменение (увеличение или уменьшение) первоначального размера уставного фонда относится к исключительной компетенции общего собрания учредителей организации или собственника унитарного предприятия.

В соответствии с Письмом Министерства Финансов Республики Беларусь от 08 июня 2000 г. № 12-23/332 "Об источниках пополнения уставных фондов (капиталов)" уставный фонд организации может пополняться за счет:

- средств фонда переоценки статей баланса (основных фондов, неустановленного оборудования, незавершенного строительства);
- нераспределенной прибыли отчетного года и прошлых лет;
- остатков средств фондов накопления и потребления;
- остатков средств фонда пополнения собственных оборотных средств;
- остатков резервных фондов, образованных в соответствии с учредительными документами;
- денежных и неденежных вкладов учредителей (собственников);
- денежных и неденежных вкладов других юридических и физических лиц.

Уменьшение уставного фонда может быть осуществлено путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников организации в уставном фонде и погашения принадлежащих организации долей.

Согласно п. 7 Положения № 11 "Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования", если по окончании второго и каждого последующего финансового года

стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного фонда. Уменьшение уставного фонда с целью доведения его размера до величины чистых активов отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 80 "Уставный фонд" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Аналитический учет по счету 80 "Уставный фонд" организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации:

- в разрезе учредителей организации (кроме унитарных предприятий);
- по стадиям формирования уставного фонда.

Учетные записи по счету 80 "Уставный фонд" представлены в таблице 9.1.

Таблица 9.1 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 80 "Уставный фонд"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Формирование и увеличение уставного фонда</i>		
Отражение уставного фонда в сумме вкладов учредителей (участников) согласно учредительным документам	75	80
Внесение материальных ценностей и денежных средств в счет вклада в уставный фонд	01, 04, 07, 08, 10, 41, 50, 51, 52,55	80
Изменение (увеличение) первоначального размера уставного фонда за счет резервного фонда, добавочного фонда, нераспределенной прибыли организации	82, 83, 84	80
Изменение (уменьшение) первоначального размера уставного фонда за счет нераспределенной прибыли, добавочного фонда	80	84, 83
<i>Формирование и увеличение уставного фонда</i>		
Изменение (уменьшение) первоначального размера уставного фонда за счет нераспределенной прибыли, добавочного фонда	80	83, 84
Отражение задолженности по возврату вкладов учредителям организации при их выходе из состава организации; уменьшение уставного фонда организации после внесения изменений в учредительные документы	80	75
Доведение размера уставного фонда до величины чистых активов организации	80	84

С учетом организационных особенностей хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта счет 81 "Собственные акции (доли)" для БЖД не применяется.

9.2 Учет резервного фонда

Помимо уставного фонда в состав собственных источников средств включается резервный фонд, который представляет собой страховой фонд организации.

Образование резервного фонда может носить обязательный и добровольный характер.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь резервный фонд в обязательном порядке создают акционерные общества и организации с иностранными инвестициями.

Предприятия других форм собственности по своему усмотрению также могут создавать резервный фонд и отражать его формирование и направления использования в учетной политике. При этом величина резервного фонда не может превышать той суммы, которая определена собственниками и зафиксирована в учредительных документах.

Средства резервного фонда могут использоваться на следующие цели:

– для обеспечения выплат работникам заработной платы, гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности или ликвидации организации, что предусмотрено статьей 76 Трудового кодекса Республики Беларусь. Размер резервного фонда, порядок его создания и использования определены Положением о резервном фонде заработной платы, утвержденным Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28 апреля 2000 года № 605;

– на покрытие убытков от хозяйственной деятельности;

– на выплату дивидендов по привилегированным акциям в случае отсутствия прибыли;

– иные цели, определяемые в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Источником формирования резервного фонда для организаций всех организационно-правовых форм является прибыль, остающаяся в распоряжении.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного фонда предназначен пассивный счет 82 "Резервный фонд". Операции по образованию резервного фонда отражаются по кредиту счета 82 "Резервный фонд", а использование средств резервного фонда учитывается по дебету данного счета.

К счету 82 "Резервный фонд" в Плане счетов бухгалтерского учета организаций основной деятельности БЖД открываются субсчета:

82-1 "Резервные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством";

82-2 "Резервные фонды, создаваемые в соответствии с учредительными документами".

Формирование резервного фонда осуществляется нарастающим итогом с начала года и в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 84 "Нераспреде-

ленная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 82 "Резервный фонд".

Использование средств резервного фонда отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 82 "Резервный фонд".

Синтетический и аналитический учет операций по начислению и движению резервного фонда ведется при журнально-ордерной форме учета – в журнале-ордере № 12, при автоматизированной форме учета – в соответствующей машинограмме.

Аналитический учет резервного фонда должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации о направлениях использования резервного фонда и его остатках на начало и конец месяца.

Учетные записи по счету 82 "Резервный фонд" представлены в таблице 9.2.

Т а б л и ц а 9.2 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 82 "Резервный фонд"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Увеличение резервного капитала за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации	84	82
Уменьшение резервного фонда вследствие:		
– погашения задолженности работникам по заработной плате, гарантийным и компенсационным обязательствам;	82	84
– направления суммы резервного фонда увеличение уставного фонда;	82	80
– направления части резервного фонда на покрытие убытков за прошлые годы	82	84

Вследствие того, что Белорусская железная дорога, отделения и структурные подразделения железной дороги образованы в форме государственных унитарных предприятий, использование резервного фонда в основном происходит на те цели, которые указаны в таблице 9.2.

В других организациях при использовании средств резервного фонда возможны следующие учетные записи:

дебет счета 82 "Резервный фонд" и кредит счета 75 "Расчеты с учредителями" – на суммы резервного фонда, направляемые на начисление дивидендов учредителям (участникам) при отсутствии (недостаточности) прибыли отчетного года;

дебет счета 82 "Резервный фонд" и кредит счетов 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" – на суммы резервного фонда, направляемые на погашение облигаций акционерного общества, а также процентов по ним.

9.3 Учет добавочного фонда

В процессе хозяйственной деятельности у организации появляются дополнительные средства в связи с возрастанием стоимости имущества, что приводит к росту ее активов. Для учета прироста балансовой стоимости активов используется добавочный фонд.

Добавочный фонд – это источник собственных средств, образуемый за счет переоценки основных средств в сторону увеличения их стоимости, за счет разницы от продажи собственных акций при первичном их размещении по цене, превышающей номинальную стоимость.

Формирование добавочного фонда осуществляется:

– за счет прироста стоимости внеоборотных и оборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, проводимой в соответствии с законодательством;

– суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества (при учреждении общества и при последующем увеличении уставного фонда за счет продажи акций по цене, превышающей их номинальную стоимость);

– направления нераспределенной прибыли на финансирование вложений во внеоборотные активы (по мере принятия к бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов);

– направления средств целевого финансирования на инвестиционные проекты (по мере принятия к бухгалтерскому учету имущества, приобретенного за счет средств целевого финансирования).

Бухгалтерский учет добавочного фонда организуется на пассивном счете 83 "Добавочный фонд", который предназначен для обобщения информации о добавочном фонде БЖД (увеличение капитала организации за счет каких-либо источников, кроме прибыли). Операции по образованию добавочного фонда отражаются по кредиту счета 83 "Добавочный фонд", а использование средств фонда – по дебету.

К счету 83 "Добавочный фонд" открываются следующие субсчета:

83-1 "Прирост стоимости внеоборотных активов по переоценке";

83-2 "Прирост стоимости оборотных активов по переоценке";

83-4 "Фонд безвозмездного получения и передачи материальных ценностей";

83-5 "Фонд индексации пути";

83-6 "Фонд индексации амортизационных отчислений";

83-7 "Фонд переоценки по деноминации";

83-9 "Прочие источники".

На субсчете 83-1 "Прирост стоимости внеоборотных активов по переоценке" отражается прирост (уменьшение) стоимости внеоборотных активов, вы-

являемый по результатам их переоценки, в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост (уменьшение) стоимости. Прирост стоимости внеоборотных активов целесообразно разделять по видам оцениваемых внеоборотных активов (основных средств, незавершенных капитальных вложений, неустановленного оборудования, проектно-изыскательских работ, жилья).

Сумма дооценки внеоборотных активов отражается по кредиту субсчета 83-1 "Прирост стоимости внеоборотных активов по переоценке" в корреспонденции со счетами учета внеоборотных активов, по которым выявился прирост их стоимости. Суммы снижения стоимости внеоборотных активов по переоценке отражаются сторнировочными записями по дебету счетов учета активов и кредиту субсчета 83-1 "Прирост стоимости внеоборотных активов по переоценке".

Субсчет 83-2 "Прирост стоимости оборотных активов по переоценке" отражает переоценку материальных ресурсов (проводится по решению представительных органов) в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей.

Остальные субсчета предназначены для переоценки отдельных объектов бухгалтерского учета и для отражения формирования прочих источников добавочного фонда.

Образование добавочного фонда отражается учетными записями по кредиту счета 83 "Добавочный фонд" – на сумму дооценки внеоборотных и оборотных активов, переоцениваемых в соответствии с законодательством; на сумму нераспределенной прибыли государственной организации направленной в добавочный фонд.

Суммы, учетные по кредиту счета 83 "Добавочный фонд", как правило, не списывают. Учетные записи по дебету счета 83 "Добавочный фонд" отражают его использование в исключительных случаях:

– направления средств добавочного фонда на увеличение уставного фонда – в корреспонденции с кредитом счета 80 "Уставный фонд";

– направления средств добавочного фонда для распределения между учредителями – в корреспонденции с кредитом счета 75 "Расчеты с учредителями".

Для бухгалтерского учета добавочного фонда используется при журнально-ордерной форме учета журнал-ордер № 12, при автоматизированной форме – соответствующая машинограмма.

Аналитический учет по счету 83 "Добавочный фонд" ведется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по отдельным направлениям формирования и использования средств фонда.

Учетные записи по счету 83 "Добавочный фонд" представлены в таблице 9.3.

Т а б л и ц а 9.3 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 83 "Добавочный фонд"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Образование добавочного фонда</i>		
Отражение прироста стоимости внеоборотных активов; суммы снижения стоимости внеоборотных активов (сторнировочная запись)	01, 04, 07, 08	83
Отражение прироста стоимости оборотных активов; суммы снижения оборотных активов (сторнировочная запись)	10, 11, 41, 43, 45	83
Использование фонда накопления (зарезервированного) на финансирование вложений во внеоборотные активы (по мере принятия к бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов)	84	83
Использование средств целевого финансирования на инвестиционные проекты (по мере принятия к бухгалтерскому учету имущества, приобретенного за счет средств целевого финансирования)	86	83
<i>Использование средств добавочного фонда</i>		
Направление добавочного фонда на увеличение уставного фонда	83	80
Распределение добавочного фонда между учредителями организации	83	75
Отражение прироста суммы амортизации при переоценке амортизируемого имущества; снижение суммы амортизации по указанному имуществу (сторнировочная запись)	83	02, 05

9.4 Учет целевого финансирования

К источникам собственных средств организации отнесены средства целевого финансирования, выделяемые юридическим лицам из бюджетов различных уровней и целевых фондов в виде как помощи, так и целевого финансирования расходов, не покрываемых доходами, при осуществлении плано-убыточной деятельности, а также деятельности, имеющей особо важную направленность. Кроме того, в процессе осуществления своей деятельности организации могут привлекать целевые средства от других юридических и физических лиц (например, на долевое участие в капитальных вложениях).

Учет наличия и движения средств целевого финансирования ведется на

пассивном счете 86 "Целевое финансирование". На счете 86 "Целевое финансирование" учитывается информация о движении:

– средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения;

– средств, поступивших от других организаций и лиц;

– бюджетных и иных средств.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утвержденными сметами строго по целевому назначению. Использование указанных средств не по назначению запрещено.

В Управлении Белорусской железной дороги средства целевого назначения, полученные из разных источников, отражают по кредиту счета 86 "Целевое финансирование". Использование целевого финансирования (использование средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств, на финансирование расходов) отражается в Управлении БЖД по дебету счета 86 "Целевое финансирование".

Счет 86 "Целевое финансирование" используется также представителями, выделенными на отдельный баланс, для аккумуляции средств, полученных на их содержание в соответствии со сметой.

К счету 86 "Целевое финансирование" открываются следующие субсчета: 86-1 "Целевые финансирования и поступления из бюджета";

86-2 "Целевые финансирования и поступления из внебюджетных фондов (инновационный фонд)";

86-3 "Прочие целевые финансирования и поступления".

На субсчете 86-1 "Целевые финансирования и поступления из бюджета" отражается поступление средств из бюджетных фондов и их использование для приобретения подвижного состава и покрытия убытков в пригородном сообщении.

Субсчет 86-2 "Целевые финансирования и поступления из внебюджетных фондов (инновационный фонд)" предназначен для отражения средств, источником которых являются внебюджетные фонды правительственных органов.

На субсчете 86-3 "Прочие целевые финансирования и поступления" отражается информация о прочих видах целевого финансирования.

Синтетический и аналитический учет операций по счету 86 "Целевое финансирование" при ведении учета по журнально-ордерной форме осуществляется в журнале-ордере № 12, при автоматизированной форме – в соответствующей машинограмме.

Аналитический учет средств целевого финансирования ведется по их назначению, источникам поступления и направлениям расходования.

Учетные записи по счету 86 "Целевое финансирование" представлены в таблице 9.4.

Т а б л и ц а 9.4 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 86 "Целевое финансирование"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Увеличение средств целевого финансирования</i>		
Принятие к бухгалтерскому учету имущества, полученного в рамках целевого финансирования	07, 08, 10, 11, 15, 16, 20, 41	86
Поступление денежных средств бюджетного финансирования; средств на целевые мероприятия от других организаций и лиц	50, 51, 52, 55, 76	86
Направление сумм резервного фонда на целевые нужды	82	86
Направление части нераспределенной прибыли на целевые нужды	84	86
<i>Использование средств целевого финансирования</i>		
Списание сформированной окончательной стоимости объектов строительства, построенных заказчиком-застройщиком за счет средств целевого финансирования	86	08
Списание суммы НДС по полученным (принятым на учет) товарам, работам, услугам, оплаченным за счет средств целевого финансирования	86	18
Направление средств целевого финансирования на покрытие затрат или содержание некоммерческих организаций	86	20, 26
Использование средств целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных ресурсов	86	83
Направление бюджетных средств на финансирование текущих расходов	86	98

10 УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

10.1 Сущность заработной платы: значение и задачи учета труда и его оплаты

Труд работающих является необходимой составной частью процесса производства, потребления и распределения созданного продукта. Участие работников в доле вновь созданных материальных и духовных благ выражается в виде заработной платы, которая должна соответствовать количеству и качеству затраченного ими труда. В статье 57 Трудового кодекса закреплено общее определение: «Заработная плата – это совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежных единицах или натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу».

Заработная плата – важнейшее средство повышения заинтересованности работников в результатах своего труда, его производительности, увеличения объемов произведенной продукции, улучшения ее качества и ассортимента. Заработная плата представляет собой вознаграждение в денежной и натуральной форме за фактически выполненную работу с учетом количества и качества работы, также за периоды, включаемые в рабочее время.

Государственными гарантиями в области оплаты труда являются предусмотренные законодательством обязательный размер денежных и (или) натуральных выплат работнику нанимателем как за выполненную для него работу, так и за условия, отличающиеся от нормальных, а также размеры гарантийных и компенсационных выплат.

Оплата труда работников тесно связана с их социальным страхованием, которое осуществляет предприятие через обязательные отчисления в социальные фонды. Тарифы страховых взносов в эти фонды для предприятий устанавливаются в законодательном порядке в процентах по отчислению к начисленной заработной плате, а именно, отчисления в фонд социальной защиты населения – 35 %; в фонд содействия занятости – 1 %; чрезвычайный налог – 3 %.

При этом для социальной защиты работников законодательными актами на государственном уровне устанавливаются минимальный размер месячной оплаты труда, минимальная продолжительность трудового отпуска, льготы для отдельных категорий персонала, максимальная продолжительность рабочего дня.

Минимальный размер оплаты определяется с учетом стоимости жизни и экономических возможностей государства. Минимальная заработная плата –

это государственный минимальный обязательный размер денежных или натуральных выплат работнику нанимателем в течение месяца за работу в нормальных условиях при соблюдении установленной Трудовым кодексом продолжительности рабочего времени и выполнении норм труда. В состав минимальной заработной платы не входят доплаты, надбавки, премии и другие компенсационные и поощрительные выплаты.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О прожиточном минимуме в Республике Беларусь» № 239-3 от 6 января 1999 г. прожиточный минимум представляет собой минимальный набор материальных благ и услуг, необходимых для обеспечения жизнедеятельности человека и сохранения его здоровья, а бюджет прожиточного минимума – стоимостную величину прожиточного минимума. Бюджет прожиточного минимума используется как социальный норматив для оценки уровня доходов населения, размеров заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и других социальных выплат; определения уровня и масштабов малообеспеченности.

Бюджет прожиточного минимума является основой для установления минимальных государственных социально-трудовых гарантий: минимального размера заработной платы, минимального размера пенсий по возрасту, стипендий, пособий.

Учет труда и средств на его оплату занимает одно из центральных мест на предприятиях железнодорожного транспорта. Так, на железной дороге, составляя в эксплуатационных расходах почти 40 %, затраты на оплату труда оказывают значительное влияние на формирование результатов деятельности отрасли.

Регламентация бухгалтерского учета труда и его оплаты осуществляется в настоящее время следующими нормативными документами:

- 1) Конституцией Республики Беларусь;
- 2) Трудовым Кодексом Республики Беларусь;
- 3) отраслевыми тарифными соглашениями;
- 4) инструкциями и постановлениями в области оплаты труда;
- 5) коллективным договором.

Регулирование трудовых и связанных с ними отношений определяет **Конституция Республики Беларусь**, поскольку представляет собой законодательный акт высшей юридической силы, устанавливающий основные положения в области трудового законодательства.

В Конституции закреплены права граждан на труд, на здоровье, право на отдых, гарантируемое установлением рабочей недели, не превышающей 40 часов, на дни еженедельного отдыха и др.

Трудовой кодекс (ТК) от 26.07.1999 г. № 296-3 является основным законодательным актом в сфере трудовых и связанных с ними отношений, базирующийся на положениях Конституции Республики Беларусь. Трудовой кодекс применяется в отношении всех работников и нанимателей, заключив-

ших трудовой договор на территории Республики Беларусь. В ТК определены основные права и обязанности работников и нанимателей, правила регулирования индивидуальных трудовых споров, государственные гарантии по оплате труда работников, индексация заработной платы, формы и системы оплаты труда, размеры заработной платы, а также гарантии и компенсации, установленные с целью возмещения работникам затрат, связанных с выполнением ими трудовых обязанностей, и др.

Отраслевые тарифные соглашения принимаются на предприятиях железной дороги с целью отражения специфики организации труда и начисления заработной платы в данной отрасли. Отраслевые тарифные соглашения раскрывают методику расчета отдельных выплат заработной платы, доплат и надбавок к ней в рамках действующего законодательства.

Инструкции и постановления в области оплаты труда регламентируют изменения и дополнения к действующему трудовому законодательству.

Коллективный договор принимается на железной дороге ежегодно и утверждается начальником дороги по согласованию с профсоюзным комитетом работников. На основании общедорожного коллективного договора каждым структурным предприятием железной дороги разрабатывается индивидуальный коллективный договор с учетом специфики оплаты труда, применяемой на конкретном предприятии. Коллективный договор содержит положения в области организации труда и его оплаты. Содержание коллективного договора базируется на нормативных актах более высоких по отношению к нему уровней. При этом он не может снижать принятый в этих актах уровень правовой защиты социальных гарантий, а только расширяет и конкретизирует их.

Для получения своевременной и достоверной информации о расходах на оплату труда, их доле в общих затратах на производство продукции, работ, услуг, о зарплате каждого работника, об удержаниях из заработной платы и других сведений, связанных с использованием трудовых ресурсов организации, необходимо рационально организовать бухгалтерский учет в области труда и заработной платы.

Требования, предъявляемые к учету труда и его оплаты, обусловлены местом рабочей силы в воспроизводстве совокупного общественного продукта как важнейшей составной части процесса производства, а также значительной трудоемкостью учетной работы на данном участке учета. В связи с этим необходимость организации четкого контроля за мерой труда и потребления предопределяют следующие задачи в области расчетов по оплате труда (рисунки 10.1).

Решение вышеперечисленных задач позволит осуществлять контроль за использованием рабочего времени на производстве, внедрением прогрессивных методов оплаты труда, соблюдением соотношения между ростом производительности труда и его оплатой, за уровнем затрат на оплату труда, использованием средств, направляемых на потребление.

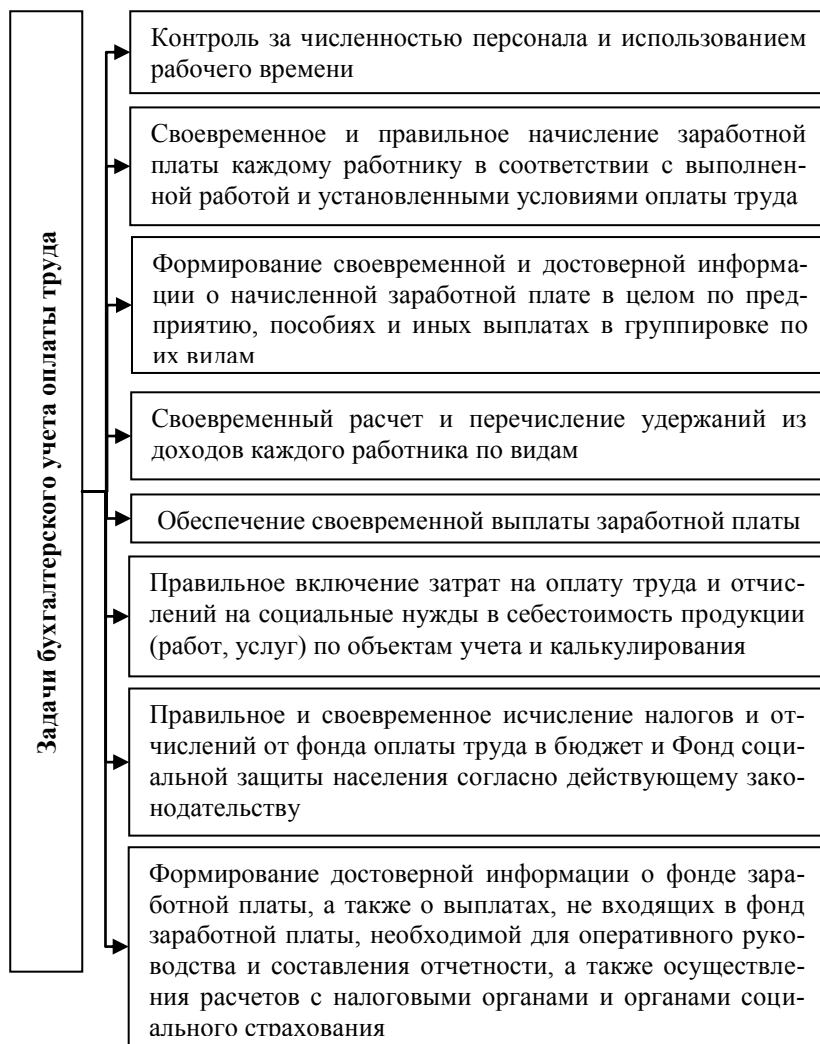


Рисунок 10.1 – Задачи бухгалтерского учета труда и заработной платы

10.2 Оперативный учет персонала предприятий железной дороги

и использования рабочего времени

Для эффективного управления предприятиями железной дороги необходимо иметь данные о численности работников железной дороги в целом, отделений железной дороги и отдельных организаций, составе работников по профессиям, стажу работы и т. д.

Показатель численности персонала в первую очередь является объектом оперативного учета и статистического обобщения.

В то же время этот показатель тесно связан с учетом труда, заработной платой и налогообложением, поэтому информация о численности работников используется и контролируется бухгалтерией предприятия (организации).

При оперативном учете персонала предприятия одним из важных документов, регулирующих трудовые отношения между нанимателем и работником, является трудовой договор.

Трудовой договор – соглашение между работником и нанимателем, в соответствии с которым работник обязуется выполнять работу, а наниматель – создать условия труда, предусмотренные законодательством о труде, своевременно и в полном объеме выплачивать работнику заработную плату. Трудовой договор заключается на неопределенный срок, в нем указывается начало работы, составляется только в письменной форме в двух экземплярах (нанимателю и работнику).

Разновидностью трудового договора является контракт, который заключается в письменной форме на определенный срок работы. Контракт – это срочный трудовой договор (минимально – 1 год и максимально – 5 лет), и по нему заработная плата не ограничивается.

Для оперативного учета рабочего времени на предприятиях железной дороги руководствуются **производственным календарем**, на основании которого устанавливается расчетная норма рабочего времени каждого календарного года для пятидневной и шестидневной рабочей недели.

На предприятиях (в организациях) железной дороги ведение оперативного учета личного состава возложено на отдел кадров, который оформляет прием, переводы и увольнения работающих на основании: заявлений нанимающихся на работу, приказов (распоряжений) о приеме и увольнении, записок о предоставлении отпуска и др.

На каждого вновь поступившего работника отдел кадров заводит личное дело и учетную личную карточку.

В личном деле хранятся все документы, связанные с приемом, перемещениями и увольнением работника (приказы, анкета, автобиография, заявления). В личной карточке приводятся основные анкетные данные работника (возраст, производственный стаж, профессия, разряд и т. д.), регистрируются все изменения в его работе на данном предприятии.

При приеме на работу работник обязан сдать в отдел кадров свою трудо-

вую книжку, в которой делается соответствующая отметка. Впервые поступающему на работу книжку выписывает данное предприятие (организация). Трудовая книжка является основным документом о трудовой деятельности работника. В трудовую книжку вносятся сведения о работнике, выполняемой им работе, повышении квалификации и переподготовке, о наградах и поощрениях за успехи в работе. Трудовая книжка хранится на предприятии до увольнения работника.

Основанием для начала ведения бухгалтерией расчетов с работниками по оплате труда являются приказы о приеме. Поэтому отдел кадров передает в бухгалтерию выписки из приказов, на основании которых в бухгалтерии на каждого работника открывается лицевой счет (карточка-справка), содержащий справочные данные, необходимые для правильного начисления заработка и удержаний из него. В нем осуществляется накопление информации для расчета среднего заработка, определения совокупного дохода и других сведений.

Каждому принятому работнику присваивается табельный номер, который проставляется во всех регистрах по учету личного состава и в первичных документах по начислению заработной платы.

На железнодорожном транспорте применяют 4-значные табельные номера, построенные по серийной системе.

Основой правильной организации учета труда и его оплаты является классификация персонала.

Так, **по продолжительности работы** на предприятии работники делятся:

- постоянных, принятых без ограничения срока или на определенный срок, предусмотренный договором (контрактом);
- временных, принятых на определенный срок для замещения временно отсутствующих работников;
- сезонных, принятых для выполнения сезонных работ.

Общая численность работников этих групп представляет собой *списочное наличие персонала* на предприятии (в организации).

Списочный контингент можно подразделить:

- на явочный;
- платежный;
- неоплачиваемый.

Явочный контингент – работники, фактически явившиеся на работу.

Платежный – включает в себя явочный, а также работников, отсутствующих на работе, но которым в соответствии с законодательством выплачивается заработок (отпуск, общественные обязанности и т. д.).

Неоплачиваемый – работники, находящиеся в отпусках без сохранения содержания, на больничном и другие работники, находящиеся в списках предприятия, но не получающие от него средства на содержание.

Для выполнения одноразовых работ непостоянного характера предпри-

ятие может набирать дополнительных работников, включаемых в нечисленный состав предприятия.

По месту основной работы различают:

- персонал, состоящий на работе на данном предприятии;
- персонал, привлеченный с других предприятий и организаций на условиях совместительства.

При этом основной считается работа на предприятии (в организации), где хранится трудовая книжка работника.

По выполняемым функциям в производственном процессе выделяют 4 категории персонала (признаком отнесения работника к той или иной категории является занимаемая должность):

- рабочие;
- руководители;
- специалисты;
- служащие.

К *рабочим* относятся лица, непосредственно занятые созданием материальных ценностей, управлением, наблюдением и уходом за машинами и оборудованием, перемещением грузов и пассажиров, оказанием материальных и других услуг. Рабочие заняты, как правило, преимущественно физическим трудом и выполняют как основные, так и вспомогательные работы.

По этому признаку в категории рабочих выделяют 2 группы: основные рабочие и вспомогательные.

К *основным* относятся рабочие, участвующие в осуществлении перевозки грузов и пассажиров, к *вспомогательным* – лица, занятые обслуживанием перевозочного процесса.

Таким образом, вспомогательные рабочие непосредственно не участвуют в технологическом процессе, но способствуют его осуществлению.

Руководители – это лица, которые организуют деятельность трудовых коллективов и управляют ею. В их подчинении находятся рабочие, специалисты и служащие. Выделяют две группы руководителей:

1) обеспечивающие общее и функциональное руководство предприятием в целом (начальники предприятий, начальники отделов, цехов, заместитель начальника);

2) возглавляющие структурные подразделения предприятия (начальники участков, мастера и т. д.).

Специалисты – это инженерно-технические работники, выполняющие инженерные, технические, экономические работы (инженеры, технологи, экономисты, бухгалтеры, ревизоры, юристы, диспетчеры и др.).

Служащими считаются работники, занятые хозяйственным обслуживанием, осуществляющие подготовку и оформление документации, технические исполнители (экспедиторы, делопроизводители, табельщики, кассиры, машинистки, секретари и др.).

По характеру участия в процессе труда работники подразделяются на

2 группы:

- оперативно-производственный персонал, непосредственно занятый созданием продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- аппарат управления, выполняющий функции организации и управления производством.

В зависимости от сферы применения труда различают производственный и непроизводственный персонал.

К *производственному персоналу* относят работников основных, вспомогательных и подсобных цехов, участвующих в процессе производства, обслуживающих и управляющих этим процессом.

К *непроизводственному персоналу* относят работников жилищно-коммунального хозяйства и культурно-бытовых учреждений (детских садов, учебных заведений, медпунктов), состоящих на балансе предприятия.

Точность расчета заработной платы определяется качеством учета рабочего времени. На каждом предприятии установлен определенный трудовой режим. Контроль за его соблюдением ведется при помощи **табельного учета**. Он предполагает наблюдение за приходом на работу и уходом с нее, выяснение причин опозданий и неявок, получение данных о фактически отработанном времени, своевременное составление отчетности работников, использование рабочего времени и состояние трудовой дисциплины.

Особый характер процесса труда на предприятиях транспорта обуславливает различные способы учета и документального оформления учета рабочего времени.

В зависимости от рода и условий выполненной работы для различных групп и профессий работников (в частности, железной дороги) применяются следующие виды учета рабочего времени:

- ежедневный;
- суммированный;
- потурный.

Ежедневный учет рабочего времени ведется на тех предприятиях и видах работ, где труд работающих строго регламентирован в течение рабочего дня и не связан с непрерывной круглосуточной работой. При этом работа может быть организована в одну, две или три смены, по режиму пяти- и шестидневной недели. Ежедневная регистрация осуществляется с помощью табельного учета.

Контроль за своевременным началом и окончанием работы может быть организован по одной из следующих систем:

- карточной – с помощью контрольных часов;
- жетонной – с применением табельных жетонов или марок;
- пропускной – посредством сдачи и выдачи пропусков с проходной предприятия;
- рапортно-ведомостной – с использованием рапортов или табельных ве-

домостей, составляемых начальниками цехов, участков, отделов;

- с помощью контрольно-пропускных устройств.

Когда невозможно организовать работу в условиях только пяти- и шестидневной рабочей недели, применяется *суммированный учет* рабочего времени. При таком учете ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени по графику может в определенных границах отклоняться от установленной законом продолжительности рабочего дня или рабочей недели, чтобы общая продолжительность рабочего времени не превышала нормального числа рабочих часов за месяц.

При *потурной* системе учета рабочего времени учетным периодом (турой) считается время с момента явки на работу для поездки до момента явки на работу в следующую поездку.

Для всех предприятий железной дороги первичным документом и источником информации об использовании рабочего времени и расчета заработной платы является табель учета использования рабочего времени (форма ФТУ № 3 (3-а)).

В табеле учета рабочего времени указывается фамилия, имя и отчество, количество отработанных часов, в том числе ночных, праздничных, выходные дни, неявки на работу (по болезни, в связи с командировкой, отпуском, выполнением государственных обязанностей).

Отклонение в использовании рабочего времени, подлежащие оплате, должны быть оформлены специальными оправдательными документами: приказами на командировку, листками о временной нетрудоспособности, о простое, списком лиц, работающих сверхурочно, справками и т. д.

После отметки в табеле эти документы передают в бухгалтерию для ведения расчетов с работниками предприятия.

Составляется табель в одном экземпляре табельщиком, подрядчиком, мастером цеха или лицом, на это уполномоченным.

В конце месяца в табеле подсчитывают дни и часы фактической работы, дни явок и неявок, праздничные и выходные дни, часы ночной и сверхурочной работы каждого работника.

Оформленные табели учета рабочего времени передают в бухгалтерию 2 раза в месяц для выплаты аванса и расчета заработной платы работникам.

По окончании месяца табельщик обязан подписать табель у мастера (начальника) цеха, в отделе кадров, у главного экономиста, главного бухгалтера, в отделе труда и заработной платы, а затем передать в расчетную группу (сектор) для начисления заработной платы.

Табель учета использования рабочего времени открывают на всех работников, состоящих в списках предприятия, по цехам, сменам, за исключением локомотивных бригад, проводников, начальников поездов, водителей, других работников, занятых в поездной работе, для которых рабочее время отражается в специальных первичных документах: «Маршруте про-

водника вагона», «Маршруте машиниста тепловоза (электровоза)», «Карте учета рабочего времени и выработки локомотивной бригады» и др.

При выполнении работниками локомотивных бригад внепоездной работы (например, участие в ремонте локомотива, выполнение государственных обязанностей и др.) маршрут машиниста тепловоза (электровоза) не выдается. Такая работа оформляется маршрутом машиниста на внепоездную работу, а при необходимости – нарядом на сделную или повременную работу с указанием часов и вида работы, с последующей записью соответствующих данных в карту учета рабочего времени и выработки.

Началом работы локомотивных и поездных бригад считается момент явки к месту постоянной работы (в депо или пункт смены) по расписанию, наряду или вызову; окончанием работы считается момент сдачи локомотива или поезда в депо или пункте смены, а в случае несостоявшейся поездки – момент освобождения работника администрацией.

Время приема и сдачи локомотива или поезда локомотивными и поездными бригадами включается в их рабочее время. Причем время, необходимое для оформления маршрута, а также время прохода к месту его оформления учитывается во времени сдачи поезда по фактическим затратам и в пределах утвержденных нормативов. Нормы времени на прием, сдачу локомотивов и поездов устанавливаются администрацией по согласованию с профсоюзной организацией.

Время, затраченное локомотивной и поездной бригадами на следование от места постоянной работы или пункта смены к пункту, назначенному для приема локомотива или поезда, а также время, затрачиваемое на возвращение и ожидание локомотива или поезда для следования пассажирами, также засчитывается в общее рабочее время.

Документами, на основании которых учитывается рабочее время работников локомотивных бригад, являются маршруты.

Маршруты выдаются:

– форма ТУ-3 – при работе электровозов, тепловозов, газотурбовозов и паровозов в голове поезда, в одиночном следовании, во второй тяге, в подталкивании, а также при работе дизель-поездов;

– форма ТУ-3а – при маневровой и прочей работе электровозов, тепловозов и паровозов;

– маршрут машиниста на внепоездной работе.

Данные маршрутов по формам ТУ-3 и ТУ-3а, проверенные дежурным по депо, ежедневно записываются работником конторы оперативно-технического учета в карты учета рабочего времени и выработки локомотивной и поездной бригады.

Карты учета рабочего времени и выработки работника локомотивной и поездной бригады открываются в начале каждого месяца за номерами, присвоенными локомотивным бригадам. Записи в карты делаются вручную.

После внесения данных маршрутов, нарядов и табелей в карты учета ра-

бочего времени карты используются для расчета заработной платы.

Информация о рабочем времени и выработке членов локомотивной бригады вводится в ЭВМ непосредственно с маршрута машиниста.

Сверхурочные часы членов локомотивных и поездных бригад определяются работником конторы оперативно-технического учета или нарядчиком поездных бригад по картам учета рабочего времени и выработки локомотивной и поездной бригады и маршрутам проводников по истечении месяца путем сравнения фактически отработанных часов с нормой. При этом следует иметь в виду, что время работы по графику, приходящееся на праздничные дни, в количество сверхурочных часов не включается, но учитывается в общем количестве отработанного времени.

Продолжительность рабочего времени и времени отдыха после поездки определяется нарядчиком согласно Постановлению Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь № 56 от 29 марта 2002 г. «Об утверждении положения о рабочем времени и времени отдыха работников железнодорожного транспорта, непосредственно связанных с обеспечением безопасности движения поездов и обслуживанием пассажиров».

Время простоев работников локомотивных бригад отмечается в маршрутах и суммируется, а затем отражается в картах учета рабочего времени локомотивных бригад. Указанные отметки, заверенные соответствующими должностными лицами, используются для учета простоев, установления их причин и виновников, а также для оплаты времени простоев.

Соблюдение режима труда и отдыха работников железнодорожного транспорта, установленного Положением, является обязательным. Правила внутреннего распорядка и графики работ (сменности) разрабатываются с учетом норм и требований Положения. Вопросы рабочего времени и отдыха, не предусмотренные Положением, регулируются Трудовым Кодексом Республики Беларусь.

10.3 Системы учета выработки на предприятиях железной дороги

Выработка характеризует количество произведенной продукции, выполненных работ или услуг за определенный период (смену, месяц) отдельным работником или группой. Она является основным элементом в подсчете заработка при сделной форме оплаты труда. Учет выработки необходим также для контроля за выполнением заданий, установленных бригадам, цехам, участкам, для оперативного управления и регулирования производства.

Данные о выработке используются для определения заработка и при повременной оплате труда, когда она сочетается с доплатами за выполнение нормированных заданий и премированием за снижение трудоемкости работ

и рост производительности труда.

В зависимости от характера производства, формы организации и оплаты труда используют различные системы учета выработки. Основными из них являются пооперационная система и система учета выработки по конечному результату. Эти системы различаются применяемыми формами первичных документов, порядком их выписки, способами подсчета выработки и определения заработка.

Пооперационная система учета выработки предусматривает подсчет и фиксирование информации об индивидуальной выработке каждого рабочего после выполнения им отдельной операции или вида работ. Наиболее распространенным документом в этой системе является наряд на сдельные работы. На железнодорожном транспорте для учета специфики выполняемых работ используют различные формы нарядов.

Наряд выписывают на основе технологической карты по видам работ, действующих норм и расценок. Наряд выдается рабочему до начала работы. В нем указывают: дату выдачи, номер наряда, фамилию и табельный номер работника, выработку в натуральном выражении, норму времени (выработки) и сдельную расценку.

После выполнения задания мастер или бригадир фиксирует в наряде фактическую выработку и подтверждает ее своей подписью. Затем наряд передается нормировщику для проверки правильности использованных норм и расценок. Нормировщик подписывает оформленный наряд и передает его в бухгалтерию для начисления заработной платы. Если работа по наряду до конца месяца не завершена, то определяется степень ее выполнения и оценивается только фактически выполненная часть. На незаконченную часть работы для ее продолжения в следующем месяце выписывают новый наряд.

Применение индивидуальных нарядов связано с выпиской и обработкой большого числа первичных документов, что заметно усложняет учет, повышает его трудоемкость. Использование вычислительной техники позволило во многих случаях отказаться от применения индивидуальных нарядов и более широко внедрять накопительные наряды и ведомости на выполнение сдельных работ, которые открываются на срок от 5 до 30 дней. Особенно эффективно применение накопительных документов для рабочих, за которыми закреплено выполнение однородных операций в течение определенного времени.

Развитие коллективных форм организации и оплаты труда позволило перейти к учету бригадной выработки, что значительно сократило объем выписываемой и обрабатываемой первичной информации, сделало более действенным контроль за соответствием выработки начисленной оплате труда.

Коллективные формы организации труда предполагают закрепление за группой рабочих (бригада, цех, звено) единого производственного задания, установление коллективной ответственности и платы за конечный результат.

Система учета выработки по конечному результату предусматривает расчет заработка бригады или иного коллектива исходя из количества выполненной конечной продукции (работы).

Первичная информация о выработке бригады по конечному результату, как правило, отражается в накопительных документах, которыми могут быть единый наряд, ведомость на выполнение сдельных работ (бригадная), аккордный наряд-задание. При распределении коллективного заработка между членами бригады с применением коэффициента трудового участия (КТУ) используют специальные формы документов. На оборотной стороне этих документов указывают реквизиты, позволяющие распределить общий заработок между членами бригады (фамилии и табельные номера работников, тарифные разряды, фактически отработанное время каждым членом бригады, установленный КТУ).

Наряды и ведомости на выполнение сдельных работ широко применяются на предприятиях железной дороги. Однако наряду с ними используют и другие специфические документы по учету выработки.

В механизированных дистанциях погрузочно-разгрузочных работ для отражения объема выполненных работ, расценок, норм времени на 1 т груза, подсчета заработка и процента выполнения норм выработки, а также заработка за выполненные бестоннажные работы (очистка территории, внутри-складские работы и т. п.), оплачиваемые повременно, используют наряд на сдельные (повременные) работы. Наряд составляют в одном экземпляре на работы, сборы за которые производятся по накладным и квитанциям разных сборов, и в двух экземплярах на работы, выполняемые по договорам, а также на бестоннажные работы, оплачиваемые повременно. Вторые экземпляры нарядов прилагают к счетам, предъявляемым заказчиком. Наряд является накопительным документом для учета работ, оплачиваемых по счетам, если они выполнялись для одного грузоотправителя или грузополучателя.

На станциях, имеющих небольшое число работников с повременной оплатой труда, для учета выполненных объемов работ по погрузке (выгрузке) и контроля за взысканием денег с заказчиков выписываются наряды. Начальник станции высылает их вместе с табелем в бухгалтерию дистанции погрузочно-разгрузочных работ.

По наряду на сдельные и повременные погрузочно-разгрузочные работы учитывают выработку бригад машинистов железнодорожных кранов, принадлежащих локомотивным депо. В этом случае выписывают дополнительный экземпляр наряда, который выдается машинисту крана для передачи в локомотивное депо, где он является основанием для учета выработки, начисления оплаты труда бригаде крана и предъявления счетов за время нахождения крана в распоряжении дистанции.

Для оформления сдельной оплаты труда составительских маневровых бригад на станциях применяется сменный рапорт о работе составительской

бригады. В рапорте регистрируют объем выполненных за смену работ, указывают нормы выполнения работ, приводят данные об использовании рабочего времени на сдельных и повременных работах и о простоях.

Основным документом, подтверждающим объем и качество работы, выполненной монтерами пути, является график текущего состояния и оценки состояния пути. Качественное состояние пути и путевых устройств оценивают в баллах. Оплата работ по графику осуществляется по аккордно-премиальной системе, при которой бригаде за выполненный объем работ начисляют заранее установленную сумму, а за содержание пути в состоянии, оцениваемом не ниже нормативной оценки (в баллах), выплачивают премию.

Задание на работы бригаде выдает путевой мастер, а принимает к исполнению и отмечает выполнение работ в графике бригадир.

В пунктах производственно-технического обслуживания вагонов (ПТО) для учета количества выполненных работ, определения нормо-часов и оплаты труда работников-сдельщиков используется ведомость учета выработки работников ПТО. Учет в ней ведется в тех случаях, когда для оплаты труда работников разных специальностей и квалификации за выполнение ими совместно одной работы (например, осмотр и текущий ремонт грузовых вагонов без отцепки) применяют индивидуальные расценки. Ведомость выписывают в начале каждого месяца. Ежедневно мастер отмечает в ней количество выполненных работ. Остальные показатели заполняет расценщик или другой работник, которому это поручено. Показатели граф «Нормо-часы» и «Заработная плата» определяют по каждому работнику за месяц умножением количества выполненных за этот период работ соответственно на нормированное время и расценку.

При выявлении в процессе работы, оплачиваемой сдельно, дополнительных операций, не предусмотренных в ранее выданных нарядах или заданиях, или несоответствия фактических условий работы запланированным должно производиться документальное оформление этих видов работ. Как правило, в этих целях используют разовые наряды на дополнительные виды работ с красной сигнальной полосой или листки на доплату к действующим расценкам.

Листки на доплату выписываются при наличии отклонений реальных условий труда от нормальных, предусмотренных технологическим процессом, а также при несоответствии разряда выполняемой работы разряду рабочего (если разряд рабочего выше разряда выполняемой работы). Листок на доплату выписывают рабочему или бригаде на каждый вид доплат отдельно. В нем указывают номер основного документа (ведомости, наряда), к которому производится доплата, а также вид доплаты и ее сумму.

Время простоя рабочих учитывают на основании листков о простое. Та-

кие листки заполняют независимо от применяемой формы оплаты труда, если в течение части смены или всей смены у рабочих был простой. Листок выписывают при возникновении в цехе или бригаде первого случая простоя в течение месяца. Последующие случаи записывают в тот же листок. После заполнения всего бланка или по окончании месяца листок используют для отметки времени простоя в таблице.

Использование рабочих во время простоя на других работах оформляют выдачей им разовых нарядов на сдельные и повременные работы. Время выполнения этих работ в листы о простое не включается, а в наряде делается запись «В связи с простоем».

Время простоя работников локомотивных, поездных и составительских бригад, а также водителей автомобилей и дрезин листками о простое не оформляют, а отмечают непосредственно в маршрутах, нарядах, путевых листах и затем суммируют в картах учета рабочего времени или маршрутах.

При осуществлении работ по техническому содержанию и ремонту пути при аккордной оплате труда бригад применяют аккордный наряд-задание. В нем указывают плановый срок выполнения задания, сумму сдельного заработка, выплачиваемого за весь объем работ, предусмотренный заданием, и сумму премии, начисляемой при сдаче работ в срок и досрочно. Здесь же определяют процент выполнения бригадной нормы выработки.

В случаях временного отвлечения рабочих-сдельщиков на работы, оплачиваемые повременно, им выписывают наряд на повременные работы, применяемый для контроля за использованием рабочего времени. Заработок при этом начисляют в соответствии с проработанным временем по данным таблицы.

10.4 Тарифная система и ее элементы

В настоящее время в Республике Беларусь вопросам регулирования оплаты труда уделяется большое внимание. Постоянно принимаются и изменяются законодательные и нормативные документы в области оплаты труда, совершенствуется механизм осуществления расчетов с работниками.

Основой для регулирования вопросов оплаты труда является действующая в Республике Беларусь тарифная система.

Тарифная система – это совокупность нормативов, на основе которых осуществляется дифференциация и регулирование оплаты труда различных групп работников в зависимости от уровня их квалификации, сложности и ответственности выполняемых работ. Основными элементами тарифной системы являются тарифные ставки (должностные оклады), тарифные сетки и тарифно-квалификационные справочники (рисунок 10.2).

Тарифные ставки выражают в денежной форме размер оплаты труда различных групп и категорий работников за единицу рабочего времени (час, день, месяц) на работах с нормальными условиями. За работу в неблагоприят-

ных условиях предусматриваются соответствующие доплаты, компенсации.

Показателями квалификации рабочих и квалификационного уровня работ являются тарифные разряды. Рабочим одной и той же профессии присваиваются разные тарифные разряды в зависимости от их профессиональных знаний и трудовых навыков.



Рисунок 10.2 – Элементы тарифной системы

Для некоторых групп рабочих, выполняющих в пределах определенной профессии работу примерно одного и того же квалификационного уровня, тарифные разряды и поразрядные тарифные ставки не устанавливаются. На железнодорожном транспорте такой порядок и специальные ставки установлены для оплаты труда членов локомотивных бригад. По своему размеру эти ставки выше, чем тарифные ставки рабочих 6-го разряда, и учитывают сложность и напряженность поездной работы, высокую квалификацию и ответственность локомотивных бригад.

Тарификация работ и присвоение рабочим квалификационных разрядов производится с помощью Единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий. В справочнике представлены тарифно-квалификационные характеристики профессий рабочих, характеристики видов работ, требования к знаниям и специальной подготовке.

Совокупность квалификационных разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов называется тарифной сеткой.

В настоящее время применяется 28-разрядная тарифная сетка, ею устанавливаются минимальные размеры заработной платы. При этом классификация выполняемых работ, должностей, тарифных ставок отражена в Едином тарифно-квалификационном справочнике работ и профессий рабочих (ЕТКС), Квалификационном справочнике должностей руководителей, спе-

циалистов и служащих.

В соответствии с п. 1 Декрета Президента от 18 июля 2002 г. № 17 «О некоторых вопросах регулирования оплаты труда работников» оплата труда работников, нанимателями которых являются коммерческие организации, осуществляется в порядке, определяемом коллективным договором, в зависимости от сложности и условий труда этих работников, их квалификации на основе Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь.

Во исполнение вышеназванного Декрета Министерство труда и социальной защиты постановлением № 123 от 20 сентября 2002 г. утвердило Инструкцию о порядке применения Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь.

Размер тарифной ставки первого разряда, действующей в организации, является своеобразным показателем эффективности труда всех работников организации. Увеличение тарифной ставки в организациях государственной формы собственности должно производиться в соответствии с Инструкцией о порядке повышения тарифной ставки первого разряда коммерческими организациями, утвержденной постановлением Министерства труда и социальной защиты, Министерства финансов и Министерства экономики от 24 февраля 2005 г. № 18/23/34.

В соответствии с данной Инструкцией повышение тарифной ставки первого разряда производится в пределах имеющихся средств на оплату труда, отражаемых в составе расходов на оплату труда, включаемых в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при ценообразовании и налогообложении, независимо от изменения тарифной ставки первого разряда, устанавливаемой Правительством Республики Беларусь.

С 1 марта 2005 г. в соответствии с подп. 3.3 п. 3 постановления Совета Министров от 27 декабря 2004 г. № 1651 «О некоторых вопросах регулирования оплаты труда работников коммерческих организаций» в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемые при ценообразовании и налогообложении коммерческими организациями, включаются выплаты по тарифным ставкам, должностным окладам, исчисленным исходя из тарифной ставки первого разряда, не превышающей базового предельного норматива тарифной ставки первого разряда с учетом дифференцированных отраслевых коэффициентов и тарифных коэффициентов Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь.

Базовый предельный норматив тарифной ставки первого разряда устанавливается в размере бюджета прожиточного минимума для трудоспособного населения, утверждаемого в установленном порядке.

В целях учета отраслевой специфики коммерческих организаций государственной формы собственности в их имуществе к базовому предельному нормативу тарифной ставки первого разряда установлены дифференциро-

ванные отраслевые коэффициенты (от 1,0 до 1,5).

При наличии в организации нескольких тарифных ставок первого разряда для учета соотношения базового предельного норматива тарифной ставки первого разряда и тарифной ставки первого разряда, действующей в коммерческой организации, используется средневзвешенная тарифная ставка первого разряда.

Регулирование уровня оплаты труда руководителей, специалистов и служащих производится посредством их месячных должностных окладов. Для более полного учета в должностных окладах различий в квалификации, сложности и ответственности выполняемых работ, повышения заинтересованности специалистов в росте профессионального мастерства введены категории инженерно-технических работников всех специальностей.

В целях повышения эффективности деятельности условия оплаты труда руководителей железной дороги, отделений и структурных подразделений должны устанавливаться в прямой зависимости от результатов производственно-финансовой деятельности, а в контракте могут быть оговорены дополнительные условия материального и социального поощрения.

10.5 Формы и системы оплаты труда. Виды заработной платы

Формы оплаты труда – это способ установления зависимости заработка работника от количества и качества затраченного им труда. Затраты труда оцениваются либо рабочим временем, либо количеством произведенной продукции (объемом выполненных работ). В зависимости от этого различают две формы оплаты труда: повременную и сдельную (рисунок 10.3).

Право выбора формы оплаты труда предоставлено предприятию (организации). В каждом конкретном производстве должна применяться та форма оплаты труда, которая в наибольшей степени соответствует его организационно-техническим условиям, обеспечивает сочетание интересов отдельных работников с интересами коллектива.

Применение повременной оплаты труда предполагает строгий учет и контроль за фактически отработанным временем, правильное присвоение рабочим-повременщикам тарифных разрядов, а специалистам и служащим – должностных окладов.

При *повременной* форме мерой труда является отработанное время. В зависимости от фактически отработанного времени и установленной тарифной ставки или должностного оклада определяется заработок работника.

Применение повременной оплаты труда оправдано, когда рабочий не может повлиять на увеличение выпуска продукции из-за строгой регламентации производственных процессов, и его функции сводятся к наблюдению, отсутствуют количественные показатели выработки, организован и ведется

строгий учет времени, правильно тарифицируется труд рабочих, а также используются нормы обслуживания и численности.

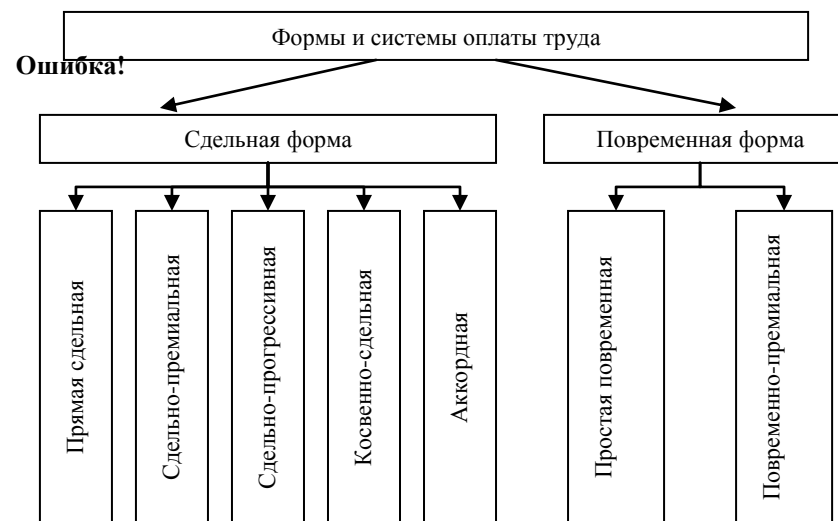


Рисунок 10.3 – Формы и системы оплаты труда

При *сдельной* форме мерой оплаты труда является выработанная рабочим (группой рабочих) продукция (выполненный объем работ). Оплата труда начисляется в заранее установленном размере за каждую единицу выполненной работы или изготовленной продукции.

Сдельную форму оплаты труда целесообразно применять на тех участках и видах работ, где возможны нормирование и учет индивидуального или коллективного трудового вклада и его конечного результата.

Для повышения заинтересованности работников в результатах труда и усиления связи заработка с конкретными производственными показателями применяются различные системы оплаты труда. Системы оплаты труда различаются порядком исчисления заработка работника.

Повременная форма оплаты труда имеет две системы: простую повременную и повременно-премиальную.

Простая повременная система основывается на данных учета рабочего времени. Заработок при этой системе оплаты труда определяется умножением установленной тарифной ставки на фактически отработанное время.

При *повременно-премиальной системе оплаты труда* работник сверх заработной платы (тарифа, оклада) за фактически отработанное время дополнительно получает и премию. Она связана с результативностью того или иного подразделения или предприятия в целом, а также с вкладом работника

в общие результаты труда. Труд более 90% рабочих-повременщиков на железнодорожном транспорте оплачивается по этой системе.

По способу начисления заработной платы данная система подразделяется на два вида: почасовую и месячную.

При *почасовой оплате* расчет заработка производится исходя из часовой тарифной ставки и фактически отработанных работником часов.

При *помесячной оплате* заработная плата работникам начисляется согласно окладам, утвержденным в штатном расписании приказом по предприятию, и количеству дней фактической явки на работу.

Основными системами сдельной формы оплаты труда, применяемыми на железнодорожном транспорте, являются прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная и аккордно-премиальная. В зависимости от формы организации труда эти системы в свою очередь подразделяются на индивидуальные и коллективные (бригадные).

При *прямой индивидуальной сдельной системе* размер заработка рабочего определяется количеством выработанной им за определенный отрезок времени продукции или количеством выполненных операций. Основным элементом этой системы является сдельная расценка, по которой оплачивается вся выработка рабочего. Сдельная расценка устанавливается на каждый вид работы или рабочую операцию исходя из тарифной ставки, соответствующей разряду работы, и нормы выработки или нормы времени на нее. Поэтому заработок рабочего увеличивается прямо пропорционально выработке.

На практике прямая сдельная система оплаты труда чаще применяется в сочетании с премированием рабочих за выполнение и перевыполнение как общих, так и конкретных индивидуальных количественных и качественных показателей работы. В результате этого образуется *сдельно-премиальная система оплаты труда*.

Сдельно-прогрессивная система в отличие от прямой сдельной характеризуется тем, что оплата труда рабочих по неизменным расценкам производится только в пределах установленной исходной нормы (базы), а вся выработка сверх этой базы оплачивается по расценкам, прогрессивно нарастающим в зависимости от перевыполнения норм выработки.

Нарастание расценки, выраженное в процентах надбавки к основной расценке за единицу продукции, произведенной сверх нормы, устанавливается по определенной шкале, состоящей из нескольких ступеней. Число ступеней бывает разным, в зависимости от производственных условий.

Прогрессивное увеличение расценок за продукцию, изготовленную рабочим сверх нормы, должно строиться с таким расчетом, чтобы себестоимость работ в целом не повышалась, а наоборот, систематически снижалась за счет сокращения доли других затрат, падающих на единицу продукции.

Применение сдельно-прогрессивной системы целесообразно только в

случае острой необходимости увеличения производительности труда на участках, лимитирующих выпуск продукции по предприятию в целом, то есть на так называемых «узких местах» производства. При этом для правильного исчисления процента выполнения норм выработки, следовательно, и размера прогрессивных доплат необходимо точно учитывать рабочее время.

При *косвенно-сдельной системе* заработок рабочего ставится в зависимость не от личной выработки, а от результатов труда обслуживаемых им рабочих основного производства. По этой системе может оплачиваться труд таких категорий вспомогательных рабочих, как крановщики, наладчики оборудования, стропальщики, обслуживающие основное производство. Расчет заработка рабочего при косвенно-сдельной оплате может производиться на основе сдельной расценки, увеличивающейся на процент выполнения норм выработки в среднем по обслуживаемому участку, и количества изделий, изготовленных рабочими вспомогательных производств.

При *аккордной системе* размер оплаты устанавливается не на отдельную операцию, а на весь заранее установленный комплекс работ с определением срока его выполнения. Сумма оплаты труда за выполнение этого комплекса работ объявляется заранее, как и срок ее выполнения до начала работы.

При *аккордно-премиальной системе оплаты труда* размер заработка устанавливается не на каждую операцию, а за выполнение определенного комплекса работ (замена стрелочного перевода, ремонт переезда и т.п.). На выполнение этих работ бригаде, звену или группе рабочих выдается аккордный наряд-задание, в котором указывают объем и условия работы, срок ее выполнения, размер оплаты труда и условия премирования. Для определения общей суммы оплаты по аккордному наряду предварительно составляется калькуляция. В ней указывают полный перечень и объемы работ, входящих в аккордное задание, действующие расценки и нормы времени на каждую операцию, расчетную трудоемкость и общую стоимость выполнения комплекса работ. В целях усиления материальной заинтересованности работников в повышении производительности и качества труда, сокращении сроков выполнения работы устанавливаются дифференцированные размеры премий за каждый процент сокращения нормативного времени и более высокое качество работы.

На железнодорожном транспорте аккордно-премиальная система оплаты труда применяется при текущем содержании пути, зданий и сооружений, при выполнении капитального, среднего и подъемочного ремонтов пути в путевых машинных станциях и дистанциях пути, в строительстве. Эта система оплаты труда является одним из вариантов коллективной формы организации труда. На железнодорожном транспорте она традиционна, поскольку технологические условия требуют одновременного группового участия работников в различных технологических операциях перевозочного процесса (локомотивные бригады, бригады проводников пассажирских вагонов, реф-

рижераторных секций, осмотрщиков поездов, ремонтников и др.).

Оплата труда при коллективных формах организации труда может быть сдельно-премиальной или повременно-премиальной. При сдельно-премиальной системе заработок коллектива складывается из следующих элементов:

– прямой сдельный заработок за фактически выполненную работу по действующим комплексным расценкам, установленным на планово-учетную единицу конечного результата коллективного труда (отремонтированный локомотив, вагон или контейнер; содержание или ремонт 1 км развернутой длины пути и т. п.);

– текущее премирование за выполнение производственных заданий за месяц по утвержденным показателям.

Членам коллектива могут начисляться разовые премии (за внедрение новой техники, изобретательство и рационализацию и т. п.), а также доплаты и надбавки, носящие индивидуальный характер (за работу в праздничные дни, ночное и сверхурочное время и др.).

При повременно-премиальной оплате труда коллективу бригады ежемесячно выдается нормированное задание, в котором указываются состав и объем работ на календарный период, зоны обслуживания, регламент выполнения заданий, условия премирования. Сумма коллективной премии устанавливается за единицу конечного результата работы бригады независимо от ее численности. Эта форма организации и оплаты труда применяется на работах по техническому обслуживанию устройств СЦБ и связи, иного оборудования.

10.6 Состав фонда заработной платы

Фонд заработной платы представляет собой совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежных единицах или (и) натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

Состав видов выплат, входящих и не входящих в фонд заработной платы, определен Инструкцией по заполнению форм государственной статистической отчетности по труду, утвержденной постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 17.09.01 № 80 (в редакции постановления Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 15.07.2002 № 67.). Согласно данной Инструкции в **фонд заработной платы** входят все расходы предприятия на заработную плату, как в денежной, так и в натуральной форме, независимо от источника финансирования этих выплат.

Фонд заработной платы формируется из следующих составных частей (рисунок 10.4).

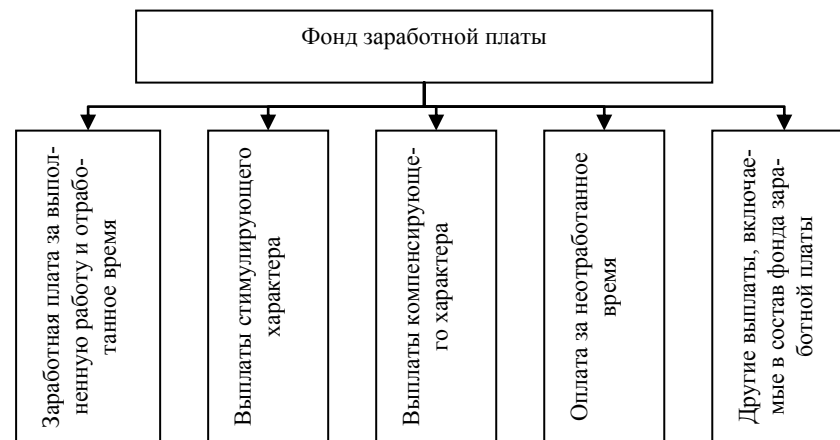


Рисунок 10.4 – Составные части фонда заработной платы

Заработная плата за выполненную работу и отработанное время включает следующие выплаты:

- заработная плата, начисленная исходя из тарифных ставок и окладов работников за отработанное за месяц время;
- заработная плата, начисленная по сдельным расценкам за выполненную работу;
- заработная плата, начисленная в процентах от выручки, в долях от прибыли;
- суммы индексации заработной платы в связи с повышением цен на товары и услуги;
- заработная плата работников, не состоящих в штате предприятия;
- заработная плата, начисленная за работы по договорам гражданско-правового характера;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты;
- доплаты за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, выполнение обязанностей отсутствующих работников, за руководство бригадой и др.

К *выплатам стимулирующего характера* относятся выплаты, источниками возмещения которых могут выступать как себестоимость продукции, так и прибыль.

Так, к выплатам стимулирующего характера, источником возмещения которых является *себестоимость продукции, работ, услуг*, относятся:

- надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, почетное звание, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность работы;

– доплаты за работу в ночное время (при условии, если сумма доплаты не превышает 40 % тарифной ставки работника за отработанное в ночную смену время);

– доплаты за работу в праздничное и сверхурочное время, в выходные дни;

– доплаты за работу с вредными условиями труда, за руководство бригадой и др.;

– вознаграждения за выслугу лет, стаж работы (при условии, если сумма выплаты не превышает 20 % тарифного заработка работника);

– премии за производственные результаты (при условии, если сумма премии не превышает 30 % тарифной ставки или должностного оклада за отработанное за месяц время в расчете на одного работника);

– премии за экономию материальных ресурсов;

– единовременные премии и вознаграждения;

– вознаграждения за содействие использованию изобретения и рационализаторского предложения, за внедрение новой техники и др.

Так, к выплатам стимулирующего характера, источником возмещения которых является прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, относятся:

– вознаграждения за выслугу лет, стаж работы (если сумма выплаты превышает 20 % тарифного заработка работника);

– доплаты за работу в ночное время (если размер доплаты превышает 40 % тарифной ставки работника за отработанное в ночную смену время);

– премии и вознаграждения за производственные результаты (если сумма премии не превышает 30 % тарифной ставки или должностного оклада за отработанное за месяц время в расчете на одного работника);

– вознаграждение по результатам работы за год;

– единовременные премии и вознаграждения за особые достижения в труде;

– материальная помощь к отпуску, по заявлению, вознаграждения к юбилейным датам, праздникам и др.

К *выплатам компенсирующего характера* относятся:

– доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме;

– компенсации (надбавки) за разъездной характер работы;

– оплата за работу в праздничные и выходные дни, сверхурочное время;

– денежная компенсация за неиспользованный отпуск и др.

К *выплатам за неотработанное время* относятся:

– оплата трудовых и социальных отпусков;

– заработная плата, сохраняемая за работниками, за время выполнения ими государственных, общественных обязанностей;

– заработная плата, сохраняемая за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные и иные работы;

– оплата льготных часов подросткам в возрасте до 18 лет при сокращенной продолжительности рабочего дня;

– оплата свободного от работы дня матерям, воспитывающим ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, двоих и более детей в возрасте до 16 лет, а также одиноким матерям, имеющим двоих и более детей такого же возраста;

– заработная плата, сохраняемая за работниками, направленными для повышения квалификации и переподготовки;

– оплата учебных отпусков лицам, обучающимся без отрыва от производства;

– оплата простоев не по вине работников;

– оплата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови;

– заработная плата за время нахождения на медицинском обследовании или осмотре и др.

К *другим выплатам, включаемым в состав фонда заработной платы*, относятся:

– стоимость бесплатно предоставленных работникам продуктов питания, пайков;

– стоимость предоставленных работникам бесплатно или по сниженным ценам продукции, товаров, услуг (кроме продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты);

– стоимость топлива, предоставленного работникам бесплатно или по сниженным ценам;

– оплата (полная или частичная) стоимости питания работников;

– стоимость льгот по проезду работников железнодорожного и других видов транспорта, стоимость проездных билетов, приобретенных для личного пользования работников, в соответствии с коллективным договором и др. расходы.

Все виды выплат, входящие в фонд заработной платы и включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг, принято относить к **основной** или же **дополнительной заработной плате** (рисунок 10.5).

Ошибка!



Рисунок 10.5 – Виды заработной платы

Отнесение различных видов выплат к основной или дополнительной заработной плате определено Инструкцией по заполнению форм государственной статистической отчетности по труду, утвержденной постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь № 80 от 17.09.2001 г. (в редакции постановления Министерства статистики и анализа РБ от 15.07.2002 г. № 67.).

В организациях Белорусской железной дороги осуществляется строгий и постоянный контроль за использованием фонда заработной платы и выплатами, не включаемыми в него. Необходимость такого контроля обусловлена тем, что большая часть фонда заработной платы включается в себестоимость продукции, работ, услуг и влияет на размер получаемой организациями железной дороги прибыли. Кроме того, фонд заработной платы является базой для исчисления взносов в Фонд социальной защиты населения и целевых платежей в бюджет.

Выплаты, включаемые и не включаемые в фонд заработной платы, возмещаются за счет различных источников – себестоимости продукции, работ, услуг, прибыли, остающейся в распоряжении организации, целевого финансирования, средств Фонда социальной защиты населения. Поэтому важно, прежде всего, правильно разграничить фактические расходы по оплате труда, начислению премий, пособий и других доходов работников по источникам их возмещения. При этом необходимо руководствоваться действующими нормативными документами, регламентирующими источники возмещения расходов на оплату труда, премий, вознаграждений, доплат, пособий, выплат социального характера и др., например:

- перечень расходов по заработной плате, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, установлен Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг № 104/72/43/65 от 07.06.2005 г.;

- состав расходов, производимых за счет средств Фонда социальной защиты населения, регламентирован Инструкцией о порядке зачисления средств Фонда социальной защиты населения Министерства труда социальной защиты Республики Беларусь на счета, их учета и использования № 1/5 от 20.03.2002 г.;

- остальные расходы, включаемые и не включаемые в фонд заработной платы (кроме относимых на себестоимость и возмещаемых из средств Фонда социальной защиты населения), должны предусматриваться сметами использования прибыли, остающейся в распоряжении организации, целевых средств и контролироваться бухгалтерией.

Расходы на оплату труда, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг, должны подвергаться особо тщательному контролю работниками бухгалтерии, отдела труда и заработной платы, вышестоящих организаций, контролирующих органов. В процессе такого контроля важно установить обоснованность норм выработки, нормативов обслуживания, сдельных расценок,

тарифных ставок, должностных окладов, надбавок, премий и других видов выплат, достоверность отражения в первичных документах фактического объема выполненных работ сдельщиками, отработанного времени работниками с повременной формой оплаты труда. Одно из направлений экономии фонда заработной платы – сокращение непроизводительных выплат и доплат: за работу в сверхурочное время, выходные и праздничные дни, исправление брака, за время вынужденного простоя и т. п.

10.7 Порядок расчета тарифного заработка, доплат и надбавок к заработной плате, премий, вознаграждений

Расчет заработной платы – ответственный и трудоемкий процесс учетной работы, требующий четкого и своевременного оформления первичных документов, знания основных правовых и методических норм по осуществлению работы с персоналом предприятия.

Первичные документы, на основании которых начисляется заработная плата, должны быть правильно оформлены, не иметь подчисток и неопределенных исправлений, содержать необходимые сведения и подписи. Обработанные первичные документы должны иметь отметки, исключающие возможность их повторного использования.

Порядок расчета заработной платы рабочих, служащих, специалистов и руководителей зависит:

- от формы и системы оплаты труда;
- организации труда;
- действующих на предприятии систем премирования;
- положений отраслевых тарифных соглашений и коллективного договора, не противоречащих действующему законодательству.

В организациях железной дороги процесс расчета заработной платы осложнен тем, что помимо многочисленности видов выплат, на каждом предприятии присутствует своя специфика расчета некоторых из них.

При принятии работников в штат организации каждому из них присваивается тарифная ставка (должностной оклад) в соответствии с его профессией и квалификацией. Все тарифные ставки являются повременными и являются основой для начисления работнику различных видов заработной платы как при повременной, так и при сдельной формах оплаты труда.

Заработная плата представляет собой совокупность различных выплат: тарифного (или сдельного) заработка, доплат и надбавок к заработной плате, премий, вознаграждений и др.

Наиболее простым способом рассчитывается *тарифный заработок*, составляющий основу заработной платы при повременной оплате труда: умножением установленных работникам часовых тарифных ставок на фактически отработанное время, зафиксированное в таблице.

Работникам, которым установлены должностные оклады, *тарифный заработок* в полном размере начисляется при условии отработки ими всех рабочих дней в данном месяце. При фактической отработке, составляющей меньшее число рабочих часов, чем установленная норма часов за месяц, тарифный заработок определяют умножением часовой тарифной ставки на количество фактически отработанных часов в данном месяце. Часовую тарифную ставку рассчитывают делением установленного работнику должностного оклада на **норму рабочих часов** в конкретном месяце. Умножением полученной тарифной ставки на **фактически отработанное за месяц время** определяется величина тарифного заработка работника, которому согласно штатному расписанию установлен должностной оклад.

При повременно-премиальной системе оплаты труда помимо тарифного заработка осуществляется начисление *премии за производственные результаты*. Премирование работников организаций железной дороги осуществляется за количественные и качественные показатели по результатам работы за месяц, квартал и т. д. премии могут выплачиваться из разных источников: с отнесением на себестоимость продукции, работ, услуг или за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации. Размеры премий устанавливаются в процентах к тарифному заработку (с учетом определенных доплат и надбавок) или в абсолютной сумме.

В соответствии с подп. 1.5 п.1 Декрета Президента Республики Беларусь от 27.03.1997 г. № 10 «О дополнительных мерах по совершенствованию оплаты труда работников отраслей экономики» выплата по системам премирования рабочим, специалистам, руководителям и служащим за производственные результаты свыше 30 % заработной платы по тарифным ставкам (должностным окладам) в расчете на одного работника осуществляется за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Сумма *премии* определяется произведением тарифного заработка работника, рассчитанного исходя из его тарифной ставки или должностного оклада, и процента премии, установленного за исходный период согласно Положению о премировании работников организации. Если согласно специфике деятельности работника он имеет право на определенные доплаты и надбавки, то при расчете премии некоторые из них (доплаты за работу в ночное время, за руководство бригадой, за совмещение профессий и расширение зон обслуживания, за работу во вредных условиях, надбавки за класс квалификации и профессиональное мастерство) учитываются в совокупности с тарифным заработком для определения суммы премии. Начисление премии на различные виды доплат и надбавок устанавливается в отраслевых тарифных соглашениях и коллективном договоре организации.

При сдельной форме оплаты труда тарифный заработок применяется в качестве исходной базы для расчета различных доплат и надбавок, которые, как правило, устанавливаются в процентном отношении к тарифной ставке ра-

ботника с учетом отработанного за месяц времени. Однако расчет сдельного заработка работника осуществляется исходя из установленной ему на основании его квалификации и профессии сдельной расценки за единицу выполненных работ, операций, продукции. Умножением сдельной расценки на количество выполненной работы, операций, продукции определяется сдельный заработок рабочего за месяц.

Применение бригадной формы организации труда обуславливает получение на основании первичных документов по учету выработки величины *сдельного бригадного заработка*, который необходимо распределить между членами бригады для формирования заработной платы каждого работника.

Распределение коллективного сдельного заработка между членами бригады может производиться пропорционально тарифному заработку и с применением коэффициента трудового участия (КТУ).

Для работников путевого хозяйства, комплексных бригад на сортировочных станциях по переработке вагонов КТУ используется лишь в части распределения премии.

Последовательность действий при распределении сдельного заработка пропорционально тарифному заработку членов бригады рассмотрена в таблице 10.1.

Таблица 10.1 – Распределение бригадного заработка между членами бригады исходя из их квалификации и отработанного времени

Ф.И.О. работника	Разряд	Отработанное время, ч	Часовая тарифная ставка, руб.	Тарифный заработок, руб. (гр.3 x гр.4)	Сдельный заработок, руб. (гр.5 x к ₃)
1	2	3	4	5	6
Иванов С.С.	5	150	1700	255000	576923
Петров И.И.	5	170	1700	289000	653846
Бойко В.В.	6	170	2000	340000	769231
Итого	-	-	-	884000	2000000
Примечание – к ₃ – коэффициент распределения сдельного бригадного заработка: к ₃ = сдельный бригадный заработок / тарифный бригадный заработок = 2000000 / 884000 = 2,26244.					

Коэффициент трудового участия представляет собой обобщенную количественную оценку личного вклада каждого члена бригады в конечный результат ее труда. Порядок определения и применения КТУ устанавливается коллективом (советом) бригады. В качестве базового КТУ, как правило, принимается 1. Базовый КТУ может повышаться или понижаться от 0 до 1,5 в зависимости от фактического вклада члена бригады в коллективные результаты.

Варианты распределения коллективного заработка между членами бригады различны. По решению бригады с помощью КТУ может распределять-

ся или только надтарифная часть заработка бригады (сдельный приработок) или весь коллективный заработок. *Сдельный приработок* представляет собой разницу между сдельным и тарифным заработком.

В случае распределения с помощью КТУ только надтарифной части заработка бригады тарифная часть оплаты труда распределяется между ее членами обычным порядком в зависимости от присвоенного каждому работнику тарифного разряда и отработанного им времени.

Кроме того, с помощью КТУ может распределяться сумма сдельной бригадной премии, сдельный заработок за работу в праздничные и выходные дни, в сверхурочное время.

При распределении с помощью КТУ всей суммы коллективного заработка рассчитывается цена одного коэффициенто-часа по всем его составляющим: тарифу, приработку, премии. При этом должно соблюдаться требование того, что минимальный размер оплаты труда члена бригады не может быть ниже размера установленной ему тарифной ставки за отработанное время, за исключением случаев, предусмотренных трудовым законодательством (при невыполнении норм выработки, изготовлении бракованной продукции, простое по вине работника, прогулах и др.).

Пример распределения с помощью КТУ надтарифной части (сдельного приработка) коллективного заработка приведен в таблице 10.2.

Т а б л и ц а 10.2 – **Распределение сдельного бригадного заработка между членами бригады с помощью КТУ**

Ф.И.О. работника	Разряд	Отработанное время, ч.	Часовая тарифная ставка, руб.	Тарифный заработок, руб. (гр. 3 x гр.4)	КТУ	Расчетная величина тарифного заработка с учетом КТУ, руб. (гр. 5 x гр. 6)	Сдельный приработок, руб. (гр. 7 x гр. 8)	Сдельный заработок, руб. (гр. 5 + гр.8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Иванов С.С.	5	150	1700	255000	0,8	204000	251257	506257
Петров И.И.	5	170	1700	289000	0,9	260100	320353	609353
Бойко В.В.	6	170	2000	340000	1,3	442000	544390	884390
Итого	-	-	-	884000	-	906100	1116000	2000000
<i>Примечание</i> – $кп = \text{сдельный бригадный приработок} / \text{расчетная величина тарифного бригадного заработка с учетом КТУ} = 1116000 / 906110 = 1,23165$. Аналогичным образом между членами бригады может распределяться бригадная премия.								

Не включаются в общую сумму коллективного заработка, а следовательно, и не распределяются с помощью КТУ персональные премии, а также компенсации, надбавки и доплаты, установленные действующим законодательством и носящие индивидуальный характер (надбавки за профессиональное мастерство, руководство бригадой, вознаграждение по итогам рабо-

ты за год, за выслугу лет, оплата очередных и дополнительных отпусков, работы в ночное и сверхурочное время, в праздничные дни, плата за выполнение государственных и общественных обязанностей и т. п.). *Расчет доплат и надбавок к заработной плате при сдельной форме оплаты труда производят индивидуально для каждого члена бригады исходя из их тарифного заработка.*

В соответствии с ч.1 ст.63 ТК РБ размеры оплаты труда работников (тарифные ставки, оклады, надбавки и доплаты, премии и другие выплаты стимулирующего и компенсирующего характера) устанавливаются нанимателем на основании коллективного договора, соглашения и трудового договора.

Премирование работников предприятий железной дороги осуществляется за количественные и качественные показатели по результатам работы за месяц или квартал. Премии могут выплачиваться из разных источников: с отнесением на себестоимость или за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Размеры премий устанавливают в процентах к заработку или в абсолютной сумме.

В соответствии с подп. 1.5 п 1 Декрета Президента Республики Беларусь от 27.03.1997г. № 10 «О дополнительных мерах по совершенствованию оплаты труда работников отраслей экономики» выплата по системам премирования рабочих, руководителей, специалистов и служащих за производственные результаты свыше 30 % заработной платы по тарифным ставкам (должностным окладам) в расчете на одного работника осуществляется за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

За работу при различных отступлениях от нормальной продолжительности рабочего дня, а также за работу в ночное время, в праздничные и выходные дни в соответствии с трудовым законодательством производятся соответствующие *доплаты*. Все доплаты обязательно должны быть документально оформлены и проконтролированы работниками бухгалтерии.

Для ряда категорий рабочих устанавливаются *надбавки*, имеющие целью стимулировать работников к быстрейшему овладению необходимыми знаниями и опытом.

Работа, выполняемая по распоряжению руководителя работником с нормированным рабочим днем сверх установленного для него нормального рабочего времени, считается *сверхурочной*. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях. За часы сверхурочной работы производится доплата помимо оплаты за отработанное время или выполненные работы, и оплачивается не ниже двойных часовых ставок определяемой делением установленного работнику оклада на количество рабочих часов по графику данного месяца.

Основанием для начисления доплаты за работу в сверхурочное время является табель учета рабочего времени и список лиц, работавших сверхурочно. Список на всех работников утверждает руководитель предприятия.

Работа в ночное время (с 22 до 6 часов) оплачивается в повышенном размере в соответствии с коллективным договором. Для каждого работающего по данным табеля за отчетный месяц подсчитывается количество часов, отработанных в ночное время, и производится их оплата. За каждый час работы в ночное время работники получают доплату из расчета установленного процента от тарифной ставки работника. На предприятиях железнодорожного транспорта применяются следующие размеры доплаты за работу в ночное время: 40 % часовой тарифной ставки (оклада) работника – при многосменном режиме работы; 35 % – при скользящем графике работы; 25 % – для работ, непосредственно не связанных с производством (например, сторожам).

Оплата работы в праздничные дни осуществляется следующим образом: работникам, получающим месячный оклад, оплата производится в размере не ниже одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не ниже двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы (ст. 69 Трудового кодекса РБ). При сдельной форме оплаты труда оплата за работу в праздничные дни осуществляется по двойным сдельным расценкам.

В целях эффективного использования трудовых ресурсов в отделении вводятся доплаты за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, увеличение объема выполняемой работы, устанавливаются надбавки за профессиональное мастерство.

Доплата за руководство бригадой выплачивается бригадирам в зависимости от количества членов бригады и условий организации труда. Размер доплаты устанавливается либо в процентах к тарифной ставке работника, либо в фиксированной сумме за месяц.

Начисление *надбавки за профессиональное мастерство* производится за качественное и квалифицированное выполнение работы. Размер надбавки устанавливается в процентах к тарифной ставке (окладу) работника.

Доплата за совмещение профессий и расширение зон обслуживания применяется по распоряжению руководителя предприятия (при условии выполнения производственных функций в обеих зонах обслуживания). Размер доплаты устанавливается в процентах к тарифной ставке (окладу) работника.

За временное замещение выплачивается разница между окладом замещаемого и замещающего при условии, что временно замещающий не является штатным заместителем, и замещение длится не менее 2 календарных недель. Начисление доплаты осуществляется при наличии приказа о временном замещении отсутствующего работника.

Для работников списочного состава предприятий железной дороги установлены ежемесячные *вознаграждения за выслугу лет*. Основанием для выплаты вознаграждения является коллективный договор.

Вознаграждение за выслугу лет, %, выплачивается в зависимости от стажа непрерывной работы на предприятии, дающего право на его получение, в следующих размерах:

от 1 до 3 лет	5,
свыше 3-х лет	8,
” 5 лет	10,
” 10 лет	15,
” 15 лет	20,
” 20 лет	25,
” 25 лет	30.

Размер вознаграждения устанавливается в процентах к тарифной ставке работника.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16.06.1998 г. № 937 «О мерах по совершенствованию организации оплаты труда в отраслях экономики» установлено, что размер надбавок за продолжительность непрерывной работы, выплачиваемых рабочим, руководителям, специалистам и другим служащим коммерческим организациям и включаемых в себестоимость продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при ценообразовании и налогообложении, не должен превышать 20 % тарифной ставки (должностного оклада). Следовательно, расходы по выплате вознаграждения за выслугу лет, начисленного свыше 20 % месячной тарифной ставки (оклада), возмещаются за счет прибыли предприятия.

10.8 Порядок расчета среднего заработка

Работникам предприятия оплачивается не только отработанное время и выполненная работа, но и непроработанное время, так называемая дополнительная заработная плата.

Так, на время очередных, дополнительных и учебных отпусков, выполнения государственных или общественных обязанностей, нахождения в командировке, обучения на курсах повышения квалификации с отрывом от производства, при переводе на нижеоплачиваемую работу и в других случаях, предусмотренных ст. 81, 82 Трудового кодекса РБ, работникам гарантировано сохранение среднего заработка.

Понятие «средний заработок» является сугубо бухгалтерской категорией. Ее суть заключается в определении усредненного значения величины заработной платы за месяц (день, час), представляющего собой отношение суммы заработной платы за несколько (2 или более) месяцев к количеству этих месяцев (дней, часов в этих месяцах).

Порядок исчисления среднего заработка регулируется постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 27.03.2006 г. № 37.

Для расчета различных видов дополнительной заработной платы, пособий применяются различные методики расчета среднего заработка.

Так, для определения оплаты труда работника за время нахождения на курсах повышения квалификации с отрывом от производства, при выполнении государственных или общественных обязанностей, при переводе на нижеоплачиваемую работу, при нахождении в командировке и т.п. применяется следующая методика расчета среднего заработка.

При начислении *среднего заработка* по указанным выше случаям для его расчета используется среднедневной (среднечасовой) заработок в расчетном периоде, которым являются два календарных месяца (с 1-го по 1-е число), предшествующих событию.

Среднедневной (среднечасовой) заработок определяют делением фактически начисленных сумм заработной платы в расчетном периоде на количество рабочих дней (часов) в этом периоде. Величина дополнительной заработной платы, начисленная работнику при этом определяется произведением среднедневного (среднечасового) заработка на количество дней (часов), связанных с отсутствием его на рабочем месте по указанным выше причинам.

Особый порядок предусмотрен для исчисления среднедневного заработка для оплаты *отпусков: основного, дополнительного, учебного при выплате компенсации за неиспользованный отпуск* предусмотренных законодательством, установлены постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 27.03.2006 г. № 37.

Средний заработок при этом исчисляется путем деления суммы заработной платы, начисленной за 12 календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу начала отпуска (выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск) независимо от того, за какой рабочий год предоставляется трудовой отпуск, на количество месяцев, используемых для его расчета.

В соответствии с постановлением Минтруда Республики Беларусь от 27.03.2006 № 37 при исчислении среднего заработка регламентированы виды выплат, включаемые в его расчет. Этим же постановлением рекомендовано использование поправочных коэффициентов, учитывающих повышение тарифных ставок (окладов) за период, используемый для расчета среднего заработка. Поправочные коэффициенты рассчитываются путем деления тарифной ставки (оклада), установленной в месяце осуществления оплаты отпуска, на тарифные ставки (оклады) каждого месяца, принимаемого для исчисления среднего заработка.

На базе среднего заработка рассчитывается среднедневной заработок путем деления полученного среднего заработка на среднемесячное количество календарных дней, исчисленное в среднем за 5 лет и принятое для расчета равным 29,7. Оплата отпуска по среднему заработку осуществляется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска.

В соответствии со ст. 192 и 174 Трудового кодекса по договоренности между работником и нанимателем, а также в случаях, предусмотренных коллективным договором, наниматель может предоставить часть трудового отпуска, причем одна часть его должна быть не менее 14 календарных дней.

Статьей 151 Трудового кодекса установлено, что государственные праздники и праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

Специфический порядок расчета среднего заработка используют при определении размера *пособия по временной нетрудоспособности*. Эти пособия выплачиваются за счет средств Фонда социальной защиты населения. Основанием для назначения пособия является листок о временной нетрудоспособности и отметки о болезни в таблице учета использования рабочего времени. Размер пособия зависит от количества рабочих дней, пропущенных по болезни, среднего заработка работника и характера нетрудоспособности (трудовое увечье, профессиональное заболевание, общее заболевание и др.).

Согласно п.31 Положения о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам от 30.09.1997 № 1290 пособие по временной нетрудоспособности исчисляется из среднедневного (среднечасового) заработка за два календарных месяца, предшествующих месяцу нетрудоспособности.

В заработок при исчислении пособия по временной нетрудоспособности включаются выплаты, на которые начисляются страховые взносы на государственное социальное страхование, кроме выплат, право на которые работник не утрачивает в связи с временной нетрудоспособностью. К ним относятся: материальная помощь, путевки, оплаченные предприятием, оплата обучения в учебном учреждении, разовые премии к праздничным датам, оплата питания, проезда и другие выплаты по социальной защите, предусмотренные коллективным договором.

При расчете пособия исключаются дни болезни, отпуска, выполнения государственных и общественных обязанностей, имевшие место в месяцах, используемых для расчета пособия.

При расчете среднедневной заработной платы премии включаются в заработок того месяца, на который они приходятся согласно расчетной ведомости и пропорционально отработанным дням в этом месяце.

Согласно новой редакции п. 50 Положения о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 сентября 1997 г. № 1290, в редакции от апреля 2002 г. № 421, с изменениями и дополнениями от 12 декабря 2003 г. № 1606 максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности за календарный месяц не должен превышать трехкратную величину средней заработной платы рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем месяцу нетрудоспособности.

10.9 Виды удержаний из заработной платы, порядок их расчета и уплаты

Заработная плата работника является его доходом и, соответственно, как все доходы, подлежит налогообложению.

В соответствии с действующим законодательством из начисленной работнику заработной платы производятся удержания подоходного налога и отчислений в Пенсионный фонд.

После удержания налогов и отчислений из заработной платы осуществляется удержание сумм:

- по исполнительным документам;
- за полученную форменную одежду;
- сумм в погашение задолженности по выданным авансам;
- в погашение задолженности по излишне выплаченным подотчетным суммам;
- при увольнении работника за неотработанные дни отпуска;
- излишне выплаченных нанимателем работнику вследствие счетной ошибки;
- по возмещению материального ущерба, причиненного предприятию;
- задолженности по полученным кредитам и ссудам и т. п.

Основанием для расчета удержаний является информация, зафиксированная бухгалтером в лицевом счете работника и содержащаяся в специальных первичных документах по видам удержаний (например, в исполнительных листах, полученных из судебных инстанций, содержится информация о плательщике алиментов, размере алиментов и задолженности по ним, полный адрес, фамилия, имя, отчество получателя, срок исполнения удержаний).

Законодательство признает недопустимым производство удержаний из заработной платы работников в виде вычетов, осуществляемых нанимателем по собственному усмотрению. Удержания возможны в тех случаях, когда это прямо оговорено в соответствующих нормативных актах. При этом предусмотрен ряд существенных гарантий, имеющих целью обеспечить охрану причитающейся работнику заработной платы от незаконных и необоснованных взысканий. В этих целях установлены не только перечень оснований для производства удержаний и круг органов, которым предоставлено право производить удержания, но и предусмотрены пределы и размеры возможных удержаний.

Подоходный налог удерживается из заработной платы работников в первоочередном порядке. Согласно Инструкции о порядке реализации взимания подоходного налога с физических лиц и формах налогового учета, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам РБ от 28.02.2006 г. № 33, подоходным налогом облагаются доходы, получаемые

физическими лицами в денежной и натуральной формах в течение календарного года, нарастающим итогом с начала года. В доходы включаются все выплаты по месту основной работы, по совместительству, по договору гражданско-правового характера, оплата разовых работ.

В налогооблагаемую базу для исчисления подоходного налога *не включаются* следующие виды доходов:

- пособия по государственному социальному страхованию (кроме пособий по временной нетрудоспособности);
- алименты;
- пенсии;
- стипендии;
- доходы, полученные от сдачи крови и других видов донорства;
- материальная помощь в связи с чрезвычайными обстоятельствами, стихийными бедствиями и др., выплачиваемая как за счет бюджетных средств, так и за счет средств предприятия;
- доходы в виде предоставления материальной помощи, путевок, курсовок, проездных документов, абонементов в спортивные секции и других выплат социального характера – в пределах до 150 базовых величин в течение календарного года на момент выплаты и т. д.

Кроме того, при исчислении подоходного налога работникам предоставляются *вычеты*:

- в размере 1 базовой величины – за каждый месяц года каждому работнику;
- в размере 2 базовых величин на каждого ребенка до 18 лет и каждого иждивенца – за каждый месяц года;

К иждивенцам относятся лица, на содержание которых уплачиваются алименты; лица, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им 3 лет (если они не имеют других доходов, кроме государственных пособий на детей); студенты и учащиеся дневной формы обучения, получающие первое высшее или среднее специальное образование; лица, над которыми установлено опекунов.

Указанные выше вычеты в размере 2 базовых величин предоставляются в удвоенном размере вдовам, вдовцам, одиноким родителям при предъявлении в бухгалтерию организации соответствующих документов;

- в размере 10 базовых величин ветеранам ВОВ и труда, инвалидам 1-й и 2-й групп, участникам ликвидации последствий аварии на ЧАЭС, участникам боевых действий в Афганистане и др. – за каждый месяц года.

Подоходный налог удерживается из заработной платы в порядке и в размерах, установленных законодательством Республики Беларусь. Шкала подоходного налогообложения – прогрессивная, т. е. ставки налога увеличиваются с увеличением суммы дохода, и в цифровом изложении публикуется в печати. Удержание подоходного налога производится ежемесячно с суммы начисленного дохода, подлежащего налогообложению, независимо от того,

какие еще удержания по распоряжению самого работника или распоряжению суда удерживаются из его дохода. Суммы подоходного налога подлежат перечислению в бюджет.

Бухгалтерия организации представляет в налоговый орган сведения о доходах плательщиков, начисленных в текущем налоговом периоде, и суммах налогов, исчисленных и удержанных в текущем налоговом периоде, ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Удержание *отчислений в Пенсионный фонд* составляет 1 % от начисленной заработной платы работника, для расчета которой необходимо руководствоваться Перечнем выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию в государственный Фонд социальной защиты населения (утверждено постановлением Совета Министров РБ № 115 от 15.01.1999, с учетом изменений и дополнений от 14.07.2004). К числу таких выплат относятся: пособия по государственному социальному страхованию; выходное пособие при увольнении; материальная помощь в связи с чрезвычайными обстоятельствами; стоимость подарков и вознаграждений к юбилейным датам рождения работников; компенсационные выплаты по ЧАЭС за проживание в загрязненной зоне и др.

Удержания по исполнительным документам производятся на основании исполнительных листов, выданных судом, в которых определены причина, порядок и размер удержаний из заработной платы, или на основании письменных заявлений работника о добровольной уплате алиментов.

К исполнительным документам относятся исполнительные листы или дубликаты в случае их утраты, документы с исполнительной записью о взыскании определенной суммы и др. По исполнительным документам взыскиваются: алименты, суммы в возмещение причиненного ущерба, непогашенная задолженность по квартирной плате, штрафы за нарушение общественного порядка, штрафы за нарушение пожарной безопасности и охраны труда и т. п.

Бухгалтерия регистрирует исполнительные листы в специальных книгах и лицевых счетах работников и хранит как документы строгой отчетности.

Расчет алиментов осуществляется исходя из начисленной заработной платы работника, включая основную и дополнительную заработную плату, премии, пособия по временной нетрудоспособности, начисленные за отчетный месяц. Не удерживаются алименты из сумм единовременной материальной помощи (к отпуску, по заявлению и др.), пособий на рождение ребенка, суточных по командировке и др.

После вычитания из начисленной заработной платы суммы подоходного налога к ней применяется процентная ставка установленного размера алиментов (на одного ребенка – 25 %, на двух детей – 33 %, на трех и более – 50 %).

Удержания за форменную одежду, полученную работниками железной дороги, производятся на основании требований на выдачу форменной и специальной одежды. Исходя из стоимости каждого вида полученной работни-

ками форменной одежды бухгалтерия определяет сумму скидки на основании установленного процента, рассчитывает сумму к удержанию, число месяцев рассрочки, сумму удержания за месяц, а также месяц и год последнего удержания. Данная информация указывается в лицевом счете работника. Удержания производятся в установленном размере в течение срока носки одежды. При увольнении работник обязан полностью погасить числящуюся за ним задолженность по форменной одежде.

Заработная плата за первую половину месяца выдается в форме *аванса*, а окончательный расчет производится в конце данного месяца. Авансом также являются денежные суммы, выдаваемые работнику на расходы, связанные с командировкой, направлением на работу в другую местность.

При служебной командировке наниматель обязан выдать аванс и возместить работнику расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно, по найму жилого помещения, за проживание вне места постоянного жительства (суточные), иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя. Аванс по командировке выдается работнику перед его отъездом в командировку. По возвращении из командировки командированные обязаны не позднее трех дней представить авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах.

Кроме того, авансом считается денежная сумма, выдаваемая работнику для расходов на хозяйственные нужды нанимателя.

В случае невозвращения в установленный срок неизрасходованного аванса, выданного на служебную командировку, на хозяйственные нужды, задолженность работника по авансовым суммам погашается путем удержания из заработной платы. Указанные удержания могут производиться единовременно или с рассрочкой независимо от того, какая часть заработной платы остается свободной от всех других взысканий с данного работника. В этих случаях наниматель вправе сделать распоряжение об удержании не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности, или со дня неправильно исчисленной выплаты. Если администрацией пропущен срок для бесспорного удержания этих сумм или если работник оспаривает основания или размер удержания, то взыскание сумм производится в судебном порядке.

По распоряжению нанимателя производится *удержания из заработной платы при увольнении работника* до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил трудовой отпуск, *за неотработанные дни отпуска*. Согласно законодательству отпуск работникам предоставляется за рабочий год, под которым понимается промежуток времени, равный по продолжительности календарному году, но исчисляемый для каждого работника со дня приема на работу.

В соответствии с п. 20 постановления Минтруда Республики Беларусь от 27.03.2006 г. № 37 «Об утверждении условий и порядка исчисления среднего заработка, сохраняемого за время трудового (основного и дополнительного) и

социального (в связи с обучением) отпусков, выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск и в других случаях, предусмотренных законодательством, а также перечня выплат, учитываемых при исчислении среднего заработка» в этом случае удержания из заработной платы производятся из расчета среднедневного заработка, исчисленного при уходе работника в отпуск.

Удержания за неотработанные дни отпуска не производятся, если работник увольняется вследствие:

- 1) призыва или поступления на воинскую службу;
- 2) перевода с его согласия к другому нанимателю или перехода на выборную должность;
- 3) выхода на пенсию и других установленных законодательством случаях.

Удержания за неотработанные использованные дни отпуска производятся из причитающейся ему заработной платы при окончательном расчете работника. Если наниматель, имея право на удержание, при расчете не произвел эти удержания полностью или частично вследствие недостаточности сумм, причитающихся при увольнении, то дальнейшее взыскание через суд не производится.

Удержанию подлежит излишне выплаченная нанимателем работнику заработная плата вследствие счетной ошибки. Удержания в этих случаях могут производиться в месячный срок, исчисленный со дня выплаты неправильно начисленной суммы. При пропуске указанного срока взыскание производится в судебном порядке. Если же заработная плата излишне выплачена работнику не вследствие счетной ошибки, а в силу каких-либо других причин (например, в связи с неправильным применением закона, ошибочным применением положения о премировании), то полученная работником заработная плата не может быть взыскана обратно.

В случае *удержания из заработной платы для возмещения ущерба*, причиненного по вине работника нанимателю в размере, не превышающем его среднемесячного заработка, распоряжение нанимателя об удержании должно быть сделано не позднее двух недель со дня обнаружения причиненного работником ущерба и обращено к исполнению не ранее 10 дней со дня сообщения об этом работнику. До издания распоряжения нанимателя об удержании из заработной платы от работника должно быть затребовано письменное объяснение. Если работник не согласен с вычетом или его размером, удержание не производится. Если же работник в течение 10 дней после ознакомления с распоряжением не выразил своего несогласия с удержанием, распоряжение передается в бухгалтерию для производства удержаний. Удержания производятся ежемесячно в установленном размере до полного погашения ущерба.

Если наниматель пропустил двухнедельный срок со дня обнаружения ущерба для издания распоряжения об удержании или если ущерб превышает среднемесячный заработок работника, то возмещение ущерба производится

в судебном порядке. Если в нарушение установленного порядка наниматель произвел удержание из заработной платы работника, то орган по рассмотрению трудовых споров (комиссия по трудовым спорам, суд) по жалобе работника принимает решение о возврате незаконно удержанной суммы.

Удержания за товары, приобретенные в кредит работниками организации, производятся ежемесячно на основании поручения-обязательства магазина (торгового объекта), в котором осуществлена покупка. При увольнении работника с него должна быть удержана оставшаяся задолженность за товары, приобретенные в кредит. Если за уволенным работником остается непогашенная задолженность и взыскать ее невозможно, то бухгалтерия обязана переслать магазину (торговому объекту) поручение-обязательство со справкой об увольнении работника.

Удержания по письменному заявлению работника. Работник имеет право подать заявление в бухгалтерию об удержании определенных сумм или определенных платежей из его заработной платы и перечислении их в безналичном порядке для оплаты различного рода услуг: оплаты за жилплощадь и коммунальные услуги, оплаты товаров в кредит, погашения ссуды в банке, оплаты за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, уплаты страховых взносов по договорам страхования, перечисления части заработной платы на его счет в банке, уплаты профсоюзных взносов и т. д. В этом случае наниматель обязан производить удержания и перечисления, указанные в заявлении работника.

Ограничения размера удержаний. При каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных законодательством, 50 % заработной платы, причитающейся к выплате работнику (ч. 1 ст. 108 Трудового кодекса Республики Беларусь). Размер удержаний из заработной платы и других приравненных к ней платежей и выдач исчисляется из сумм, причитающихся к выплате должнику.

Из суммы заработной платы, оставшейся после удержания налогов, могут быть произведены удержания по исполнительным документам до полного погашения взыскиваемых сумм:

– при взыскании алиментов, возмещении за ущерб, причиненный преступлением, и возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина, – не свыше 50 %;

– по всем остальным видам взысканий, если иное не установлено законом, – не свыше 20 % (ч. 2 ст. 108 Трудового кодекса Республики Беларусь).

При взыскании с работника задолженности по нескольким исполнительным документам за ним в любом случае должно быть сохранено *не менее 50 % заработка*.

Вышеуказанные ограничения размера удержаний из заработной платы не

распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ и при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, и, тем не менее, при этом за должником должно быть сохранено не менее 30 % заработка (ч. 3 ст. 108 Трудового кодекса РФ).

Взыскание сумм из заработка должника, отбывающего исправительные работы без лишения свободы по приговору суда, производится без учета удержаний, производимых по приговору (ст. 523 Гражданского процессуального кодекса РФ).

Если в отношении одного и того же должника имеется несколько исполнительных производств, то при недостаточности взысканных с должника денежных средств для удовлетворения всех требований по исполнительным документам эти денежные средства распределяются между взыскателями в порядке очередности, установленной законом. Требования каждой последующей очереди удовлетворяются после полного погашения требований предыдущей очереди. При недостаточности взысканных денежных средств для полного удовлетворения всех требований одной очереди эти требования удовлетворяются пропорционально причитающейся каждому взыскателю сумме.

Очередность удовлетворения требований о взыскании по исполнительным документам установлена ст. 534 Гражданского процессуального кодекса РФ. Согласно этой статье в первую очередь удовлетворяются требования по взысканию алиментов; требования по возмещению вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина. Во вторую очередь удовлетворяются требования работников, вытекающие из трудовых правоотношений, требования членов производственных кооперативов, коллективных и арендных предприятий, связанные с оплатой их труда, требования о выплате авторского вознаграждения. В третью очередь удовлетворяются требования по налогам и сборам, требования страховых организаций по обязательному страхованию, требования по возмещению ущерба, причиненного преступлением или административным правонарушением юридическим лицам. В четвертую очередь удовлетворяются требования по социальному страхованию и требования граждан по возмещению ущерба, причиненного их имуществу преступлением или административным правонарушением, а также обеспеченные залогом требования о взыскании из стоимости заложенного имущества. В пятую очередь удовлетворяются все остальные требования.

Информация об удержаниях используется при расчете заработной платы, причитающейся к выплате каждому работнику, а также для получения обобщенных данных по предприятию в целом, необходимых для составления бухгалтерских проводок на произведенные удержания.

10.10 Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда

Заработная плата является одним из элементов себестоимости продукции. Начисление заработной платы является одновременно и ее распределением по направлениям затрат.

Аналитический учет затрат на оплату труда и связанных с ним расчетов осуществляется по каждому работнику предприятия на основе персональных лицевых счетов №54-а по заработной плате. Лицевой счет открывается в бухгалтерии на каждого работника, зачисленного в штат предприятия. Основанием для открытия лицевого счета является выписка из приказа о приеме на работу.

В лицевых счетах указываются фамилия, имя, отчество работника, количество детей и другие реквизиты, необходимые и используемые при проведении расчетов по оплате труда.

В конце месяца распечатываются расчетные листки в двух экземплярах. Один экземпляр расчетных листков вклеивается в лицевой счет формы №54-а, а второй выдается на руки работникам. На лицевом счете работника в течение года накапливаются расчетные листки за каждый месяц, в которых отражается информация по всем видам начислений и удержаний. Лицевые счета открываются на финансовый год, по истечении года счета закрываются и сдаются в архив, а на новый год открывается новый лицевой счет. Лицевые счета по заработной плате хранятся в архиве предприятия в течение 75 лет.

Данные аналитического учета используются для определения совокупного годового дохода при расчете подоходного налога. Исчисление средней заработной платы при расчете трудовых и социальных отпусков, пособий по временной нетрудоспособности также базируется на данных аналитического учета. Аналитический учет ведется также по суммам не выплаченной в срок, т. е. депонированной, заработной платы.

Начисленная и выданная заработная плата, а также произведенные удержания, должны быть отражены на счетах текущего бухгалтерского учета соответствующим образом.

Для *синтетического учета* расчетов по зарплате с работниками, как состоящими, так и не состоящими в списочном составе предприятий железнодорожного транспорта, используют активно-пассивный счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета основной деятельности железной дороги к счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» открыты следующие субсчета:

70-1 «Начисленная заработная плата»;

70-2 «Переходящие суммы округлений по заработной плате»;

70-3 «Расчеты по заработной плате при выплате через кассу организации»;

- 70-4 «Расчеты по заработной плате при выплате через банк»;
- 70-5 «Расчеты по отпускам будущих периодов»;
- 70-6 «Заработная плата представителей Белорусской железной дороги»;
- 70-7 «Задолженность по заработной плате».

По кредиту субсчета 70-1 «Начисленная заработная плата» отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на реализацию) и других источников. В фонд оплаты труда отчетного периода (квартал, год) организации обязаны включать все суммы причитающихся выплат, начисленные персоналу за работы, выполненные в отчетном периоде. Сумма заработной платы, начисленная за работы, выполненные в предыдущие месяцы, не включенные в отчет за соответствующий период, должны быть отнесены к фонду оплаты труда текущего периода. Запрещается уменьшать фонд оплаты труда, показываемый в отчетных формах, на сумму произведенных удержаний из заработной платы работников подоходного налога, по исполнительным листам, за форменную одежду, за причиненный организации ущерб в порядке материальной ответственности и т. д. Выплаты лицам, работающим в организации со своим инструментом, инвентарем и с другими средствами производства или орудиями труда, относятся к фонду оплаты труда только в сумме заработной платы самого работника. Денежные суммы, выплаченные работникам за использование принадлежащих им средств производства при выполнении ими работ для организации, в фонд оплаты труда не включаются. Распределение сумм, начисленных персоналу организации, на включаемые и не включаемые в фонд заработной платы, производится в соответствии с Основными положениями по составу затрат и соответствующими инструкциями о составе фонда заработной платы для целей налогообложения;
- начисленной заработной платы и выплат, не предусмотренных коллективным договором, в корреспонденции со счетами учета соответствующих источников финансирования;
- начисленной оплаты труда работникам за время оплачиваемых отпусков, приходящихся на текущий отчетный период, в корреспонденции со счетами учета затрат, приходящихся на следующие за отчетным периоды – в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», субсчет 70-5 «Расчеты по отпускам будущих периодов»;
- начисленных пособий по временной нетрудоспособности, социальных пособий и прочих выплат за счет средств Фонда социальной защиты населения в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»; при этом суммы начисленных пособий, превышающие размеры, установленные законодательством, отражаются в корреспонденции со счетами учета затрат;
- начисленных выплат работникам за счет средств социального страхо-

вания от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 69-3 «Расчеты по страховым взносам на обязательное медицинское страхование»;

– начисленных выплат работникам, производимых за счет средств профсоюзных организаций, в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-8 «Расчеты с физическими лицами по прочим операциям»;

– начисленных выплат социального, компенсирующего, стимулирующего характера, производимые за счет внереализационных расходов, в корреспонденции с дебетом счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», субсчет 92-3 «Прочие внереализационные расходы». Суммы, начисленные инспекторам ОКСа, относятся в Управлении дороги с кредита субсчета 70-1 «Начисленная заработная плата» в дебет субсчета 23 «Вспомогательные производства».

По дебету субсчета 70-1 «Начисленная заработная плата» отражаются суммы:

- удержанного налога на доходы физических лиц в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-6 «Налоги на доходы физических лиц»;
- удержанные с подотчетных лиц по не возвращенным в кассу в установленный срок подотчетным суммам в корреспонденции со счетом 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- удержанные с работников в счет погашения задолженности по выданной ссуде и процентам в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- удержанные в счет возмещения материального ущерба, причиненного работником организации, в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;
- удержанные с работников суммы в счет возмещения по технологическим нарушениям в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-9 «Иные расчеты»;
- удержанные с работников в счет погашения задолженности за форменную одежду в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-4 «Расчеты за форменную одежду»;
- удержанные с работников в счет погашения задолженности (полностью или частично) за путевки на санаторно-курортное обслуживание в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-6 «Иные расчеты»;
- удержанные с работников по исполнительным документам в коррес-

понденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-1 "Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам";

– удержанные с работников за жилье и коммунальные услуги, причитающиеся жилищно-коммунальным организациям, в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям";

– удержанных с работников профсоюзных взносов в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям";

– удержанных из заработной платы страховых взносов по добровольному страхованию для перечисления страховой организации в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию".

Суммы заработной платы за вычетом всех удержаний списываются на другие соответствующие субсчета счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Аналитический учет по субсчету 70-1 "Начисленная заработная плата" ведется в разрезе лицевых счетов работников организации.

На субсчете 70-2 "Переходящие суммы округлений по заработной плате" отражается информация о суммах округлений по начисленной заработной плате в разрезе лицевых счетов работников, если организация принимает решение о выдаче работникам сумм оплаты труда в целых денежных единицах.

Сумма округлений по заработной плате отражается по дебету субсчета 70-2 "Переходящие суммы округлений по заработной плате" и кредиту субсчета 70-1 "Начисленная заработная плата" на разницу между начисленной заработной платой, отраженной по дебету субсчета 70-1 "Начисленная заработная плата", и суммой, списанной на субсчет 70-3 "Расчеты по заработной плате при выплате через кассу организации". При начислении заработной платы в следующем отчетном периоде (месяце) необходимо сделать обратную проводку на сумму учтенных в предыдущем периоде округлений по заработной плате с кредита субсчета 70-2 "Переходящие суммы округлений по заработной плате" в дебет субсчета 70-1 "Начисленная заработная плата" в разрезе лицевых счетов работников организации.

На субсчете 70-3 "Расчеты по заработной плате при выплате через кассу организации" отражается информация о суммах заработной платы, предназначенных к выдаче работникам организации через ее кассу.

Сумма заработной платы, подлежащей выдаче, отражается по кредиту субсчета 70-3 "Расчеты по заработной плате при выплате через кассу организации" и дебету субсчета 70-1 "Начисленная заработная плата" за вычетом сумм округлений по заработной плате учтенной по дебету субсчета 70-2 "Переходящие суммы округлений по заработной плате".

Выдача сумм работникам организации отражается по дебету субсчета 70-3 "Расчеты по заработной плате при выплате через кассу организации" в корреспонденции со счетом 50 "Касса", субсчет 50-1 "Касса организации".

Суммы оплаты труда, не полученные работниками в срок, установленный для выдачи заработной платы (депонированной заработной платы), отражаются по дебету субсчета 70-3 "Расчеты по заработной плате при выплате через кассу организации" в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-5 "Расчеты по депонированным суммам".

Аналитический учет по субсчету 70-3 "Расчеты по заработной плате при выплате через кассу организации" ведется по каждому работнику организации (табельному номеру).

На субсчете 70-4 "Расчеты по заработной плате при выплате через банк" отражается информация о суммах заработной платы, предназначенных к перечислению на счет работника в банке.

Сумма заработной платы, подлежащая перечислению на счета работников в банке, отражается по кредиту субсчета 70-4 "Расчеты по заработной плате при выплате через банк" и дебету субсчета 70-1 "Начисленная заработная плата".

Перечисление денежных средств со счета организации на счета работников отражается по дебету субсчета 70-4 "Расчеты по заработной плате при выплате через банк" и кредиту счета 55 "Специальные счета в банках", субсчет 55-7 "Банковские карточки".

Аналитический учет по субсчету 70-4 "Расчеты по заработной плате при выплате через банк" ведется по каждому работнику организации (табельному номеру).

Субсчет 70-5 "Расчеты по отпускам будущих периодов" предназначен для учета сумм отпусков, подлежащих включению в расходы на оплату труда в будущем периоде. По дебету субсчета 70-5 "Расчеты по отпускам будущих периодов" отражается сумма отпуска, приходящаяся на следующий отчетный период, в корреспонденции с субсчетом 70-1 "Начисленная заработная плата". По мере включения суммы отпуска в расходы на оплату труда субсчет 70-5 "Расчеты по отпускам будущих периодов" кредитруется в корреспонденции со счетами учета затрат.

На субсчете 70-7 "Задолженность по заработной плате" отражаются суммы задолженности по заработной плате, как перед работниками организации, так и долги работников организации.

Суммы задолженности, образующиеся при подсчете сумм оплаты труда, отражаются на субсчете 70-7 "Задолженность по заработной плате" в корреспонденции с субсчетом 70-1 "Начисленная заработная плата". В следующем месяце данные суммы присоединяются к заработной плате к распределению обратной записью.

Задолженность работника перед организацией отражается по дебету субсчета 70-7 "Задолженность по заработной плате" в корреспонденции с соответствующими счетами. Погашение задолженности работником путем внесения денежных средств в кассу организации отражается по кредиту субсчета 70-7 "Задолженность по заработной плате" и дебету счета 50 "Касса", субсчет 50-1 "Касса организации". По истечении срока исковой давности непогашенная задолженность списывается на финансовый результат организации в корреспонденции с дебетом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы", субсчет 92-2 "Внереализационные расходы для целей налогообложения".

Корреспонденция счетов по начислению заработной платы по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» представлена в таблице 10.3.

Т а б л и ц а 10.3 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по начислению заработной платы по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70
Начислена заработная плата работникам вспомогательных производств	23	70
Начислена заработная плата персоналу общепромышленного назначения	25	70
Начислена заработная плата персоналу общехозяйственного назначения	26	70
Начислена заработная плата рабочим, занятым исправлением брака	28	70
Начислена заработная плата работникам, занятым в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	70
Начислена заработная плата работникам, занятым сбытом готовой продукции	44	70
Начислена заработная плата персоналу, занятому строительством хозяйственным способом; начисление сумм оплаты труда работникам, занятым изготовлением основных средств, созданием объектов нематериальных активов	08	70
Начислены суммы пособий за счет средств Фонда социальной защиты населения	69	70
Начислена заработная плата, подлежащая возмещению другими организациями	76	70
Начислена заработная плата по операциям, связанным с реализацией, ликвидацией основных средств, нематериальных активов, оборудования к установке, материалов, валютных ценностей, ценных бумаг	91	70

Окончание таблицы 10.3

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата по операциям, связанным с выбытием объектов основных средств и прочих активов в результате безвозмездной передачи сторонним организациям	92	70
Начислены премии, вознаграждения, материальная помощь за счет собственных средств предприятия, не подлежащих включению в состав затрат на производство продукции (работ, услуг)	92	70
Начислена заработная плата за выполнение работ, связанных с чрезвычайными обстоятельствами	92	70
Начислены пособия, компенсационные выплаты, дополнительные отпуска за счет средств целевого финансирования (например, из Чернобыльского фонда)	86	70
Начислена и отнесена на расходы будущих периодов заработная плата рабочих, занятых в работах, относящихся к будущим отчетным периодам	97	70

Корреспонденция счетов по удержаниям из заработной платы по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» представлена в таблице 10.4.

Т а б л и ц а 10.4 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по удержаниям из заработной платы и ее выплате

Содержание операции	Бухгалтерская проводка	
	Дебет	Кредит
Удержание подоходного налога с сумм оплаты труда и иных доходов работников	70	68
Удержание из заработной платы отчислений в Пенсионный фонд	70	69
Удержание из заработной платы задолженности по полученным подотчетными лицами авансам, не погашенной в установленный срок	70	71
Удержание из заработной платы работников суммы долга по займу или недостатке	70	73
Удержание из заработной платы сумм в пользу разных организаций и физических лиц, на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов	70	76
Удержание из заработной платы сумм платежей за товары, проданные в кредит	70	76, 73
Удержание из заработной платы сумм задолженности за форменную одежду, выданную в кредит	70	73
Удержание из заработной платы стоимости забракованной продукции	70	28

Окончание таблицы 10.4

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение депонированных сумм по не выданной в установленном срок заработной плате из кассы организации	70	76
Выдача из кассы начисленной суммы оплаты труда работникам	70	50
Перечисление сумм по оплате труда работникам со счетов в банке	70	51, 52
Перечисление сумм по оплате труда работникам со счетов в банке за счет полученных кредитов и займов	70	66, 67
Погашение задолженности по оплате труда работников продукцией, товарами, работами, услугами в порядке натуральной оплаты	70	90
Погашение задолженности по оплате труда работников основными средствами и прочими активами	70	91
Удержание сумм недостач и потерь от порчи сверх норм естественной убыли с начисленной заработной платы работников организации	70	94

Для обеспечения необходимых контрольных показателей по расчетам с рабочими и служащими и по использованию фонда заработной платы по составу и категориям работников данные расчетно-платежных ведомостей должны быть обобщены в целом по предприятию.

Для этого с помощью персональных электронно-вычислительных машин в бухгалтерии предприятий железной дороги осуществляется группировка исходной информации в следующих учетных регистрах (машинограммах):

- ведомости распределения начисленной заработной платы по балансовым счетам, статьям затрат и видам оплат;
- своде начислений и удержаний по заработной плате;
- итоговой ведомости по заработной плате;
- бухгалтерской справке по начислению заработной платы;
- бухгалтерской справке по удержаниям из заработной платы.

В них обобщаются все суммы начисленных рабочим и служащим выплат, как входящих, так и не входящих в себестоимость продукции. Ведомости обеспечивают получение сводных данных по расчетам с рабочими и служащими и информации об использовании фонда заработной платы.

В ведомости распределения начислений по балансовым счетам, статьям затрат и видам оплат начисленная заработная плата группируется по двум направлениям:

– по категориям работников (рабочие, руководители, специалисты, служащие);

– по отношению начисленной заработной платы к фонду оплаты труда и выплачиваемой за счет прочих источников (соцстраха, специальных фондов и т. д.).

Кроме того, внутри таблицы начисленная заработная плата подразделяется по видам начислений (отпуск, больничные листы, доплаты и т. д.). Такая группировка позволяет использовать полученные данные для анализа фонда оплаты труда и составления статистической отчетности по труду и заработной плате.

В итоговой ведомости по заработной плате отражаются сводные данные по расчетам с рабочими и служащими, обобщается информация о произведенных удержаниях из заработной платы, а также следующие данные: задолженность на начало месяца за предприятием и за работниками, начисления за отчетный месяц по подразделению и по предприятию в целом; удержания из заработной платы и суммы к выдаче наличными; задолженность на конец месяца за предприятием и за работниками.

10.11 Отчетность по труду и заработной плате

Данные о численности персонала предприятия, отработанном времени, фонде заработной платы и другие приводятся в различных формах месячной и годовой отчетности: бухгалтерской и статистической.

В активе баланса по статье «Расчеты по оплате труда» отражается задолженность за работниками (дебетовое сальдо по счету 70), а в пассиве по такой же статье – задолженность по заработной плате работникам (кредитовое сальдо по счету 70). Для заполнения указанных статей баланса в качестве исходных данных используются сведения об остатках задолженности по счету 70, сверенные с итогом соответствующего учетного регистра – ведомости – по разделу «Сводные данные по расчетам с рабочими и служащими списочного и несписочного состава».

На основании Положения о Министерстве статистики и анализа Республики Беларусь, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 19 апреля 2000 г. № 547 Министерство статистики и анализа Республики Беларусь утвердило Инструкцию по заполнению форм государственной статистической отчетности по труду от 17.09.2001 г. № 80.

В месячной отчетности формы № 1 - труд «Отчет по труду и движению рабочей силы», составляемой нарастающим итогом с начала года, приводятся данные:

- в разделе I «Численность работников, заработная плата и отработанное время» — среднесписочная численность работников, фонд заработ-

ной платы, среднемесячная заработная плата, количество отработанных человеко-часов, размер тарифной ставки I разряда, установленной для персонала основной деятельности в отчетном месяце (с учетом повышающих коэффициентов). Справочно за I квартал, I полугодие, 9 месяцев и год показываются суммы подоходного налога и обязательного страхового взноса в Фонд социальной защиты населения, а также суммы пособий по временной нетрудоспособности и уходу за больными (информация в разделе I приводится за отчетный и соответствующий период прошлого года);

– в разделе II «Численность и движение работников» приводятся за месяц и с начала года: число принятых на работу (из них на дополнительно введенные рабочие места); уволенных (в т. ч. по сокращению численности; за прогул и другие нарушения трудовой дисциплины; по собственному желанию и соглашению сторон); списочная численность работников в среднем за период; средняя численность внешних совместителей; средняя численность работников, выполнявших работу по договорам гражданско-правового характера; число вакантных мест на конец отчетного периода; численность работников, работавших неполное рабочее время (день, неделя) по инициативе нанимателя; число неотработанных человеко-часов работниками, работавшими неполное рабочее время (день, неделя) по инициативе нанимателя; численность работников, которым были предоставлены отпуска без сохранения или с частичным сохранением заработной платы по инициативе нанимателя; число человеко-дней отпусков по инициативе нанимателя;

– в разделе III «Численность, фонд заработной платы и отработанное время отдельных категорий работников» по работникам основной деятельности, в том числе рабочим, служащим (из них руководители, специалисты) за I квартал, I полугодие, 9 месяцев и год приводятся данные (за месяц, с начала года) о среднесписочной численности работников, фонде заработной платы работников списочного состава (включая совместителей) и числе отработанных человеко-часов (включая совместителей).

В полугодовой отчетности по форме № 4-труд «Отчет об использовании календарного фонда времени» по всем работникам и по рабочим отражается информация:

– в человеко-днях – всего явок и неявок на работу, в том числе: отработанное время, выходные и праздничные дни, неявки по уважительным причинам, потери рабочего времени (из них – отпуска без сохранения заработной платы по семейно-бытовым и другим уважительным причинам, предоставляемые по договоренности между работником и нанимателем; отпуска, предоставляемые по инициативе нанимателя; неотработанные дни при переводе работников по инициативе нанимателя на работу в режиме неполного рабочего времени; прогулы и другие неявки из-за нарушения трудовой дис-

циплины; целодневные простои; забастовки);

– в человеко-часах – всего отработано (в том числе сверхурочно); число внутрисменных простоев (в том числе в переводе их в человеко-дни).

Кроме того, в отчетности № 4-труд приводятся: численность работников, совершивших прогулы и другие нарушения трудовой дисциплины; число случаев прогулов и других нарушений трудовой дисциплины; число случаев появления на работе в состоянии опьянения, распития спиртных напитков, употребления наркотических или токсических средств на рабочем месте и в рабочее время; численность работников, уволенных за появление на работе в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения, а также за распитие спиртных напитков, употребление наркотических или токсических средств на рабочем месте и в рабочее время.

Справочно в форме № 4-труд указывается средняя численность работников, по которым приводятся данные об использовании рабочего времени.

В годовой форме № 1-т «Отчет по труду» отражаются:

– в разделе I «Численность работников и фонд заработной платы» – среднесписочная численность работников; фонд заработной платы работников списочного состава, включая совместителей; списочная численность работников в среднем за год (без внешних совместителей и работающих по договорам гражданско-правового характера, а также без лиц, находящихся в отпусках по беременности, родам и уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет). Перечисленные показатели приводятся по:

– промышленно-производственному персоналу (в том числе рабочие, служащие, из них: руководители, специалисты);

– персоналу неосновной деятельности (с расшифровкой по кодам отраслей и кодам видов экономической деятельности);

– в разделе II «Состав фонда заработной платы работников списочного и несписочного состава, прочие выплаты и расходы, не учитываемые в составе фонда заработной платы» данные о составе фонда заработной платы, прочих выплатах и расходах приводятся в их группировке: всего, в том числе промышленно-производственный персонал, из него – рабочие, служащие.

Во втором разделе формы № 1-т приводится также общая сумма других выплат и расходов, не учитываемых в составе фонда заработной платы (по видам выплат, расходов).

Для заполнения показателей месячной и годовой отчетности по труду используются различные источники данных. Сведения о среднесписочной численности работников и численности на определенную дату получают на основе оперативного учета численности работников по их категориям, профессиям, структурным подразделениям и другим признакам и исчисления средних показателей по численности списочного и несписочного состава работ-

ников. Данные об отработанных человеко-днях и человеко-часах получают обобщением информации табелей (ежемесячно и с начала года).

Показатели о фонде заработной платы различных категорий работников, видам оплат и подразделениям предприятия заполняются по данным в соответствующей машинограмме. Кроме того, для заполнения отдельных показателей отчетности по труду используют и другую информацию отдела кадров, отдела труда и заработной платы, бухгалтерии.

11 УЧЕТ РАСЧЕТОВ

11.1 Значение и задачи учета расчетных операций

В результате хозяйственных взаимоотношений у организаций железнодорожного транспорта возникают расчетные взаимоотношения с многочисленными поставщиками и покупателями, учреждениями банков, финансовыми органами, различными организациями и лицами. Так, для осуществления производственно-хозяйственной деятельности организации приобретают необходимые предметы и средства труда и производства: основные средства (локомотивы, вагоны, контейнеры, рабочие машины, оборудование, вычислительную технику и т. д.) и товарно-материальные ценности (в том числе материалы верхнего строения пути, горюче-смазочные материалы, полуфабрикаты, запасные части, строительные материалы, оборудование и т. д.). Приобретая необходимые материальные ценности, транспортные организации вступают в расчетные взаимоотношения с поставщиками. При оказании транспортных услуг организациями железнодорожного транспорта возникают расчетные взаимоотношения с потребителями этих услуг: другими организациями и физическими лицами.

Получив выручку от реализации транспортных услуг, а также продукции, работ, услуг от иных видов деятельности, организации используют полученные денежные средства в процессе производства, а также для осуществления налоговых и неналоговых платежей. В ряде случаев у организации возникают расчетные взаимоотношения с отдельными лицами, например, при выдаче денежных средств под отчет на различные нужды. Кроме того, организации железнодорожного транспорта в силу специфики своей деятельности производят расчеты с вышестоящими и другими организациями, входящими в состав Объединения «Белорусская железная дорога».

Под расчетами, или расчетными операциями, понимаются действия, обусловленные расчетными взаимоотношениями, производимые сторонами самостоятельно, связанные с исполнением обязательств между ними, которые регулируются положениями законодательства.

Расчеты являются начальным и завершающим звеном кругооборота средств организации. При этом непрерывное возобновление циклов оборота средств организации обеспечивается своевременными платежами и поступлением денежных средств на счета в банке, а время кругооборота средств

зависит от правильной организации бухгалтерского учета расчетных операций и рациональности применяемых форм расчетов.

Перед бухгалтерским учетом расчетных операций стоит ряд задач (рисунок 11.1).



Рисунок 11.1 – Задачи бухгалтерского учета расчетных операций

Для получения необходимой и детализированной информации о расчетных операциях их следует классифицировать по признакам, приведенным на рисунке 11.2.

В качестве субъектов расчетных взаимоотношений для организаций железнодорожного транспорта выступают физические или юридические лица.

Объектами расчетных операций могут быть операции товарного и нетоварного характера. К товарным операциям относятся расчеты между организациями за реализуемые товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, а к нетоварным – расчеты с бюджетом по налогам и платежам, по погашению кредитов, займов и уплате процентов, перечислению страховых взносов, расчеты с разными дебиторами и кредиторами по нетоварным операциям, с учредителями и т. п.

По способу платежа расчеты бывают наличные и безналичные. Расчеты между организациями за транспортные услуги, продукцию, работы производятся в основном в безналичном порядке, т. е. через банковскую систему

путем списания денежных средств со счета плательщика и зачисления их на счет получателя. Расчеты наличными денежными средствами происходят между организациями Белорусской железной дороги и физическими лицами через кассы за реализацию транспортных услуг, а также продукции от иных видов деятельности.



Рисунок 11.2 – Классификация расчетных операций

По месту платежа расчеты подразделяются на однородные, иногородные, международные. Однородные расчеты осуществляются внутри одного населенного пункта. Иногородные расчеты – расчеты между организациями, учреждениями и т. п., находящимися в разных населенных пунктах. Международные расчеты – расчеты, производимые между плательщиком и получателем, находящимися на территориях разных государств.

По размеру платежа расчеты осуществляются либо в полной сумме, либо частично. Расчеты в полной сумме производятся единовременным платежом. Частичные расчеты производятся по одному обязательству несколько раз в течение определенного периода времени по заранее оговоренным суммам.

Расчеты в безналичном порядке между организациями производятся при соблюдении следующих условий:

- платежи производятся предварительно, т. е. до отгрузки материальных ценностей или после отгрузки товарно-материальных ценностей, выполнения работ и оказания услуг;
- платежи осуществляются с согласия плательщика или по его поручению.

Плательщик имеет право отказаться от платежа (акцепта) в случаях, пре-

дусмотренных законодательством и договором. Безакцептное списание средств со счетов плательщиков производится лишь в случаях, установленных законодательством, договором и правилами расчетов:

- платежи производятся за счет собственных средств плательщика, а в отдельных случаях за счет кредитов банка;
- все платежи со счетов предприятий осуществляются в порядке наступления сроков платежей.

Беспорное списание средств со счетов всех организаций осуществляют инспекции Министерства по налогам и сборам при взыскании недоимок по налогам и другим обязательным платежам в бюджет, штрафов и иных санкций в соответствии с законодательными актами, а также по исполнительным и приравненным к ним документам.

Законодательством установлена календарная очередность платежей, определен порядок контроля за соблюдением организациями расчетной и договорной дисциплины, сохранностью неоплаченных товарно-материальных ценностей, находящихся на ответственном хранении. В настоящее время установлена очередность платежей.

Вне очереди производятся платежи в счет:

- неотложных нужд в размере до 20 процентов средств, поступивших на указанные счета за предыдущий месяц;
- погашения задолженности по выплате заработной платы в суммах, соответствующих 1,5 размера бюджета прожиточного минимума для трудоспособного населения, скорректированного в соответствующем порядке.

При отсутствии или недостаточности средств в белорусских рублях на текущих (расчетных) счетах указанные платежи осуществлять за счет средств, полученных от продажи (в том числе обязательной) иностранной валюты. В этом случае продажа средств, поступивших на текущие (расчетные) счета в иностранной валюте, должна производиться до исполнения предъявленных к данным счетам платежных требований или иных платежных инструкций;

- погашения банковских кредитов, выданных на выплату задолженности по заработной плате, в пределах 1,5 размера утвержденного бюджета прожиточного минимума на одного работающего, сумм обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты, страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и подоходного налога, исчисляемых из размера данной заработной платы.

В первоочередном порядке производятся платежи:

- в бюджет, государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды (налоги, неналоговые платежи, ссуды, займы, обязательства, возникшие в случае осуществления Правительством Республики Беларусь, облисполкомами и Минским горисполкомом платежей по погашению и обслуживанию

кредитов, полученных под гарантии Правительства Республики Беларусь, а также под гарантии, выданные облисполкомами и Минским горисполкомом, и проценты по ним);

- по исполнительным документам о взыскании (выплате) заработной платы, алиментов, расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении, сумм по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, а также в случае потери кормильца и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

- за реализованные материальные ценности государственного и мобилизационного резервов;

- по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет средств, полученных от реализации заложенного имущества в соответствии с законодательством.

Во вторую очередь осуществляются платежи:

- за полученные природный газ, электрическую и тепловую энергию;

- за коммунальные услуги;

- в счет погашения задолженности по банковским кредитам и процентов по ним, кроме платежей по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет средств, полученных от реализации заложенного имущества в соответствии с законодательством, и кредитов, выданных на выплату задолженности по заработной плате;

- по бесспорному взысканию пени за не выполненные в срок обязательства по оплате потребителями (кроме граждан) полученных природного газа, электрической и тепловой энергии.

В третью очередь производятся платежи за сельскохозяйственную продукцию, продукты ее переработки, продовольственные товары, лекарственные препараты, дрожжи кормовые, книжную продукцию, связанную с образованием, наукой и культурой.

В четвертую очередь осуществляются все остальные платежи.

Платежи в пределах одной и той же очереди производятся в порядке календарного поступления расчетных документов в банк плательщика, за исключением:

- платежей по исполнительным документам судов, осуществляемых в первоочередном порядке в той очередности, к которой относится предмет иска;

- платежей четвертой очереди, по которым организации вправе самостоятельно определять очередность оплаты расчетных документов;

- денежных сумм, удержанных из заработной платы работников по их письменному заявлению, перечисляемых одновременно с выплатой заработной платы;

- платежей по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет средств от реализации заложенного имущества, имеющих приоритет перед иными платежами.

На железнодорожном транспорте при ведении бухгалтерского учета расчетных операций используются следующие нормативно-правовые акты:

- Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 г. № 218-3.

- Банковский кодекс Республики Беларусь от 25.10.2000 № 441-3, в редакции Закона Республики Беларусь от 11.11.2002 г. № 148-3.

- Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3, с изменениями и дополнениями.

- Постановление Верховного Совета Республики Беларусь от 19.10.1994 г. № 3326-ХП «О платежном средстве Республики Беларусь».

- Указ Президента Республики Беларусь от 29.06.2000 г. № 359 «Об утверждении порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь», с изменениями и дополнениями.

- Инструкция о банковском переводе, утвержденная постановлением Правления Национального Банка Республики Беларусь от 29.03.2001 г. № 66 с изменениями и дополнениями.

- Инструкция об организации исполнения платежей с текущих (расчетных) счетов в белорусских рублях в очередности, установленной законодательством, утвержденная постановлением Правления Национального Банка Республики Беларусь от 29.03.2001 г. № 63, в редакции постановления от 29.06.2004 № 105 с изменениями и дополнениями.

- Правила расчетов наличными денежными средствами, осуществляемых юридическими лицами, их обособленными подразделениями и индивидуальными предпринимателями, путем внесения их непосредственно в кассы банков с последующим зачислением на текущие (расчетные) счета получателей, утвержденные постановлением Правления Национального Банка Республики Беларусь от 29.08.2002 г. № 171, в редакции постановления от 11.02.2004 № 21 с изменениями и дополнениями.

- Правила расчетов наличными денежными средствами индивидуальных предпринимателей с юридическими лицами, их обособленными подразделениями и индивидуальными предпринимателями в пределах размера зачисленных на текущие (расчетные) счета наличных денежных средств, утвержденные постановлением Правления Национального Банка Республики Беларусь от 29.08.2002 г. № 169 с изменениями и дополнениями.

- Инструкция о порядке совершения операций с банковскими пластиковыми карточками, утвержденная постановлением Правления Национального Банка Республики Беларусь от 30.04.2004 г. № 74 с изменениями и дополнениями.

- Правила ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными

средствами в Республике Беларусь, утвержденные постановлением Правления Национального Банка Республики Беларусь от 26.03.2003 № 57, в редакции постановлений от 29.10.2003г. № 183, 28.06.2004 г. № 99 с изменениями и дополнениями.

– Инструкция о мерах ответственности за нарушение правил ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденная постановлением Правления Национального Банка Республики Беларусь от 27.06.2003 г. № 125 с изменениями и дополнениями.

– Постановление Правления Национального Банка Республики Беларусь от 29.06.2000 г. № 15.6 «Об ответственности за нарушение расчетных операций в Республике Беларусь», в редакции постановлений от 16.03.2001 г. № 52, 31.07.2001 г. № 197 с изменениями и дополнениями.

Расчетные операции имеют огромное значение в экономических взаимоотношениях организаций железной дороги. Они опосредуют распределение и перераспределение основной части совокупного общественного продукта, способствуют завершению кругооборота средств в отрасли.

11.2 Документальное оформление расчетных операций

В организациях Белорусской железной дороги в соответствии с действующим законодательством, в зависимости от оговоренной при возникновении обязательства формы расчетов, применяются следующие расчетные документы:

- платежное поручение;
- платежное требование-поручение;
- платежное требование.

Данные расчетные документы применяются при организации расчетов на всех уровнях Белорусской железной дороги.

К заполнению расчетных документов предъявляются определенные требования, предусмотренные соответствующими нормативными документами (Банковским кодексом, Инструкцией о банковском переводе и др.).

К таким требованиям, например, относятся:

- изготовление бланков расчетных документов типографским способом или с использованием электронно-вычислительной техники;
- соблюдение размеров полей бланков расчетных документов;
- допущение в расчетных документах сокращений текста, не затрудняющих (не искажающих) его понимания;
- непревышение допустимого количества символов в документе и др.

В случае, если расчетный документ оформлен с нарушением требований, банковское учреждение вправе вернуть данный расчетный документ без исполнения в бухгалтерию организации железнодородного транспорта.

При осуществлении расчетов, инициатором платежа по которым высту-

пает плательщик, применяются такие платежные документы, как платежное поручение либо платежное требование-поручение.

Платежное поручение – это платежная инструкция, согласно которой банк-отправитель по поручению плательщика осуществляет перевод денежных средств в банк-получатель лицу, указанному в поручении (бенефициару).

В соответствии с Инструкцией о банковском переводе № 66 платежное поручение – это в первую очередь расчетный документ, используемый для безналичных расчетов в форме кредитового перевода.

Кредитовый перевод – банковский перевод, инициатором которого является плательщик, т. е. должник по денежному обязательству. Кредитовые переводы могут осуществляться на основании различных расчетных документов: платежных поручений, платежных требований-поручений, мемориальных ордеров (при осуществлении банком кредитовых переводов от своего имени).

Платежное поручение представляется организациями железнодорожного транспорта в обслуживающий банк в количестве экземпляров, определяемом банком, но не менее двух экземпляров. Первый экземпляр платежного поручения заверяется оттиском печати и подписями должностных лиц организации-плательщика согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиска печати. Платежные поручения представляются в банк в течение десяти календарных дней со дня их выписки (день выписки в расчет не принимается).

Не принятые к исполнению платежные поручения возвращаются обслуживающим банком организации-плательщику с указанием на оборотной стороне первых экземпляров причин их возврата.

На всех экземплярах принятого к исполнению платежного поручения проставляются штамп банка и дата приема, после чего второй экземпляр платежного поручения выдается организации-плательщику. Первый экземпляр платежного поручения является основанием для списания средств со счета и после исполнения платежного поручения помещается в документы для банка.

Платежное требование-поручение является платежной инструкцией, содержащей требование бенефициара (получателя платежа по обязательству) к плательщику оплатить стоимость поставленного по договору товара, провести платежи по другим операциям на основании направленных ему (минуя обслуживающий банк) расчетных, отгрузочных и иных документов, предусмотренных договором.

Платежное требование-поручение представляется бенефициаром непосредственно плательщику, минуя обслуживающие их банки. Первый экземпляр платежного требования-поручения заверяется оттиском печати и подписями бенефициара.

При отказе полностью или частично оплатить платежное требование-

поручение плательщик уведомляет непосредственно бенефициара в порядке и сроки, определяемые договором, заключенным между ними. При согласии оплатить (полностью или частично) платежное требование-поручение плательщик представляет его в банк-отправитель в количестве экземпляров, определяемом данным банком, но не менее двух экземпляров. Первый экземпляр платежного требования-поручения заверяется оттиском печати и подписями должностных лиц плательщика согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиска печати.

В случае осуществления банковского перевода в белорусских рублях через систему расчетов, которая не позволяет передавать все обязательные реквизиты, клиент представляет в банк три экземпляра платежного требования-поручения. Третий экземпляр платежного требования-поручения после исполнения банком-отправителем платежного требования-поручения направляется в банк-получатель.

При осуществлении расчетов, инициатором платежа по которым выступает получатель платежа, применяются платежные требования.

Платежное требование является платежной инструкцией, содержащей требование получателя денежных средств (бенефициара) к плательщику об уплате определенной суммы через банк.

Разновидностью расчетов с использованием платежного требования является инкассо, которое пользуется большой популярностью среди отечественных предприятий.

Инкассо представляет собой поручение клиента (приказодателя) банку (банку-ремитенту) произвести передачу плательщику документов (векселей, чеков, платежных требований и др.), сопровождаемых коммерческими документами (документарное инкассо) либо не сопровождаемых коммерческими документами (чистое инкассо), с целью взыскания платежа. Инициатором дебетового перевода является получатель денежных средств, т. е. кредитор по денежному обязательству.

Дебетовый перевод – банковский перевод, инициатором которого является бенефициар. При осуществлении дебетового перевода платежные инструкции оформляются расчетными документами (платежным требованием), чеком, векселем или другими документами, предусмотренными законодательством Республики Беларусь.

Чеки и векселя наиболее распространены при осуществлении расчетов в форме международного инкассо, т.е. если одна из сторон в расчетах по инкассо является нерезидентом Республики Беларусь.

Платежное требование оформляется бенефициаром (взыскателем) и представляется в обслуживающий его банк (банк-получатель) для направления в банк, обслуживающий плательщика (банк-отправитель).

Платежное требование составляется на бланках установленной формы и представляется в банк-получатель в трех экземплярах. Первый экземпляр

платежного требования заверяется оттиском печати и подписями должностных лиц бенефициара (взыскателя) согласно заявленным в банк-получатель образцам подписей и оттиска печати. Платежное требование представляется в банк в течение десяти календарных дней со дня его выписки (день выписки в расчет не принимается) с реестром, оформленным в двух экземплярах.

На всех экземплярах платежного требования проставляется фактическая дата представления, штамп банка. На всех экземплярах реестра указывается фактическая дата представления платежных требований в банк-получатель. Первый экземпляр реестра, заверенный подписью ответственного исполнителя, остается в банке-получателе, второй, заверенный подписью ответственного исполнителя и штампом банка-получателя, – возвращается бенефициару в подтверждение приема документов. Платежные требования, принятые банком-получателем в течение банковского дня, направляются в банк-отправитель не позднее следующего банковского дня.

При поступлении платежного требования в банк-отправитель ответственный исполнитель проверяет правильность оформления платежного требования. Платежные требования, не принятые к исполнению, регистрируются в отдельном журнале с указанием наименования и номера счета бенефициара, номера, даты и суммы требования, наименования банка-получателя, причины неисполнения платежного требования.

На всех экземплярах платежного требования, принятого банком-отправителем, проставляется дата его поступления в банк-отправитель.

Платежное требование исполняется банком-отправителем на основании полученного от плательщика акцепта. Акцепт оформляется заявлением на акцепт, которое представляется в банк-отправитель в двух экземплярах. Первый и второй экземпляры заявления заверяются оттиском печати и подписями должностных лиц плательщика согласно заявленным в банк-отправитель образцам подписей и оттиска печати. Форму заявления на акцепт банки разрабатывают самостоятельно.

Акцепт может быть предварительным или последующим. Предварительный акцепт – акцепт плательщика, полученный банком-отправителем до поступления платежного требования, предполагающий оплату платежного требования в день его поступления в банк-отправитель.

Последующий акцепт – акцепт плательщика, полученный банком-отправителем после поступления платежного требования. Последующий акцепт может быть на всю сумму платежного требования (полный) или на ее часть (частичный). Срок представления заявления на последующий акцепт составляет пять банковских дней, не считая дня поступления платежного требования в банк.

Акцептованные платежные требования, предъявленные к текущему счету плательщика и не исполненные (исполненные частично) ввиду отсутствия

(недостаточности) средств на счете плательщика, помещаются в картотеку к указанному счету.

Третий экземпляр платежного требования, поступившего для оплаты в порядке предварительного акцепта, направляется плательщику, если иное не предусмотрено договором между банком и клиентом.

Организации Белорусской железной дороги при осуществлении расчетов чеками в белорусских рублях за товары (работы, услуги) должны приобрести в уполномоченном банке чековую книжку. Чек из чековой книжки – это ценная бумага, содержащая распоряжение чекодателя произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

Для получения чековой книжки организация железнодорожного транспорта представляет в банк по месту открытия расчетного счета (субсчета) заявление-обязательство на получение чековой книжки, заверенное подписями должностных лиц, имеющих право распоряжаться средствами расчетного счета, и оттиском печати организации согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиску печати.

При расчетах за товары (работы, услуги) организация железнодорожного транспорта (ее представитель) представляет получателю платежа чек из чековой книжки. При этом в чеке должны быть указаны:

- на лицевой стороне корешка чека: сумма чека цифрами, исходящий остаток, дата выписки чека (наименование месяца указывается прописью);
- на лицевой стороне чека: наименование чекодателя, фамилия, имя, отчество представителя чекодателя, данные паспорта представителя чекодателя, сумма чека цифрами и прописью с заглавной буквы.

Представитель чекодателя проставляет на лицевой стороне чека из чековой книжки подпись и дату выписки чека (наименование месяца указывается прописью) в момент его передачи чекодержателю в уплату за товары (работы, услуги).

При получении организациями железнодорожного транспорта чеков в уплату произведенной ими продукции, выполненных работ, услуг, они представляют чеки в обслуживающий банк вместе с поручением-реестром. Поручение-реестр составляется отдельно на каждый банк чекодателя в четырех экземплярах. Первый и третий экземпляры поручения-реестра заверяются подписями уполномоченных лиц и оттиском печати организации железнодорожного транспорта согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиска печати.

Если чекодатель и организация железнодорожного транспорта обслуживаются в одном банке, поручение-реестр представляется в банк в двух экземплярах. Первый экземпляр поручения-реестра заверяется подписями уполномоченных лиц и оттиском печати организации Белорусской железной дороги согласно заявленным в банк образцам подписей и оттиска печати.

Для документального оформления внутривозрастных расчетов орга-

низаций железнодорожного транспорта используется авизо. *Авизо* представляет собой письменное извещение об изменениях в состоянии взаимных расчетов либо о перечислении платежей, отправке товаров, продукции, выполнении работ, услуг и т.д., направляемое одной организацией Белорусской железной дороги другой организации.

Обязательными реквизитами авизо являются: номер и дата, наименование организации, с которой ведутся расчеты, содержание операции и сумма по дебету или кредиту счета внутренних расчетов, корреспондирующие счета, другие уточняющие реквизиты. Авизо оформляется в трех экземплярах: первый экземпляр остается у организации, передающей активы, и служит для отражения операций по передаче в ее бухгалтерском учете; второй экземпляр, дооформленный отметками о приеме активов, остается как основание для отражения операции в бухгалтерском учете у принимающей стороны; третий экземпляр, с отметками передающей и принимающей организаций, передается в вышестоящую организацию для внесения корректировок в аналитический учет.

На сегодняшний день самой надежной, но в тоже время самой дорогой формой расчетов является аккредитив. Поскольку применение аккредитива оправдано при значительных суммах оплаты по обязательствам, эта форма расчетов редко применяется организациями.

Аккредитив – форма безналичных расчетов, при которой обязанным лицом перед получателем платежа (бенефициаром) является банк.

Под аккредитивом понимается обязательство, в силу которого банк, действующий по поручению клиента (приказодателя) об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием (банк-эмитент), должен произвести платеж получателю денежных средств (бенефициару) либо оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель или дать полномочия другому банку (исполняющему банку) произвести платежи получателю денежных средств либо оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель.

Обязательными участниками аккредитивной операции являются:

- банк-эмитент, т. е. банк, выставляющий (открывающий) аккредитив;
- приказодатель аккредитива, т.е. клиент банка-эмитента, дающий ему поручение открыть аккредитив. Как правило, приказодателем выступает плательщик по основному договору, предусматривающему аккредитив, т. е. покупатель, заказчик, лизингополучатель, кредитополучатель и т. д.;
- бенефициар, т. е. лицо, в пользу которого открывается аккредитив и совершается платеж или акцепт и оплата;
- исполняющий банк (авизирующий, или подтверждающий, или другой банк), т. е. банк, уполномоченный банком-эмитентом произвести акцепт и оплату при выполнении бенефициаром условий аккредитива.

В связи с развитием коммерческих связей возникает способ расчетов на условиях отсрочки платежа с использованием товарных векселей.

Вексель является, с одной стороны, средством оформления коммерческого кредита, предоставляемого в товарной форме продавцами покупателям в виде отсрочки уплаты долга за проданный товар (оказанные услуги), с другой – ценной бумагой, в которой содержится обязательство векселедателя уплатить определенную денежную сумму векселедержателю независимо от оснований выдачи векселя.

Различают две разновидности векселя – простой и переводной.

Простой вексель (соло-вексель) – письменный документ, содержащий обязательство одного лица (векселедателя) уплатить определенную денежную сумму определенному лицу (ремитенту или первому получателю) или его приказу в установленный срок или по требованию. Переводной вексель (тратта) – письменный документ, содержащий безусловный приказ одного лица (векселедателя, или трассанта), обращенный к другому лицу (плательщику, или трассату), об уплате определенной денежной суммы определенному лицу (первому получателю или ремитенту) или его приказу в установленный срок или по его требованию.

При выдаче простого векселя векселедатель обязан уплатить непосредственно векселедержателю обусловленную сумму. Тем самым в простом векселе обозначены два лица – лицо, выписавшее чек, которое одновременно является плательщиком по векселю, и ремитент – первый получатель или первый векселедержатель, перед которым плательщик принимает обязательство о платеже.

Переводной вексель представляет собой письменное предложение векселедателя, обращенное к особому лицу-плательщику, уплатить обусловленную сумму векселедержателю. Тем самым по переводному векселю плательщиком является не векселедатель, а другое лицо, которое при помощи специального действия (акцепта) принимает на себя обязательство о платеже. Следовательно, переводной вексель имеет форму приказа трассанта плательщику (который после акцепта и станет акцептантом) произвести платеж по векселю. В этом случае обязательство векселедателя приобретает своеобразный условный характер: "Заплачу я, если не выплатит плательщик".

Переводной вексель может быть передан от одного лица к другому путем индоссамент (передаточной надписи). Индоссамент может быть написан на переводном векселе или на присоединенном к нему листе (аллонж, добавочный лист) и подписан индоссантом.

Переводной вексель может быть предъявлен векселедержателем или лицом, у которого он находится, для акцепта плательщику в месте его жительства.

Акцепт отмечается на векселе, что выражается словом "акцептован" или другим равнозначимым словом и подписью плательщика. Посредством акцепта плательщик принимает на себя обязательство оплатить переводной вексель в срок.

Платеж по переводному векселю может быть обеспечен полностью или в определенной части вексельной суммой посредством авалья, т. е. вексельного поручительства. Аваль дается третьим лицом или одним из лиц, подписавшим вексель. Авалист отвечает за платеж так же, как и тот, за кого он дал аваль.

Отказ от акцепта переводного векселя должен быть нотариально удостоверен. Нотариально удостоверенный отказ плательщика от оплаты носит название вексельного протеста.

В республике находят свое применение практически все существующие в мировой практике формы расчетов. Однако использование той или иной формы при расчетах с контрагентами определяется во многом не столько надежностью платежа, величиной суммы перевода, сколько прозрачностью, доступностью и однозначностью нормативно-правовых документов, которые регламентируют проведение безналичных расчетов в Республике Беларусь.

11.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Поставщики – это организации, которые занимаются поставкой организациям Белорусской железной дороги материалов, полуфабрикатов, топлива, комплектующих изделий и других материально-производственных ценностей для производственной деятельности, товаров и готовой продукции – для коммерческой деятельности.

Подрядчики – организации, осуществляющие строительно-монтажные, ремонтные и другие работы для организаций железной дороги.

Поставщики и подрядчики заключают договоры на поставку продукции и выполнение работ (услуг) с организациями железной дороги, предусмотрев в них условия и сроки оплаты, санкции и т. д.

Для учета расчетов организаций железнодорожного транспорта с поставщиками и подрядчиками предусмотрен синтетический счет **60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"**.

На счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" обобщается информация о расчетах с поставщиками и подрядчиками:

– за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы которых акцептованы и подлежат оплате;

– товарно-материальные ценности, работы и услуги, расчетные документы по которым от поставщиков или подрядчиков не поступили;

– за полученные товарно-материальные ценности, принятые работы и потребленные услуги, расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей;

– излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

– по операциям, расчеты по которым производятся посредством платежных поручений, почтовых переводов, расчетных чеков и т.п., или по мелким поставкам, стоимость которых ниже минимальной суммы, инкассируемой через банк;

– по выданным авансам под поставку материальных ценностей либо выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, принятых от заказчиков по частичной готовности;

– полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа, за все виды услуг связи и др.

По счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" отражаются, кроме того, суммы по инкассированным поставщиками расчетным документам, подлежащим оплате в соответствии с действующими правилами в безакцептном порядке, и суммы, предъявленные соответствующими организациями в банк для принудительного взыскания с расчетного и других счетов организаций.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, находят отражение на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" независимо от времени оплаты.

Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, принятых работ, услуг в корреспонденции непосредственно с дебетом счетов учета этих ценностей (либо счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей") или счетов учета соответствующих затрат.

За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а равно по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" также производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство, расходов на реализацию и т. п.

Независимо от принятого порядка оценки товарно-материальных ценностей в аналитическом учете записи по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в синтетическом учете производятся согласно расчетным документам поставщика в пределах сумм акцепта исходя из фактически поступившего количества ценностей.

В случаях, когда счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке поступивших товарно-материальных ценностей на складе обнаружилась недостача против отфактурованного количества, а также если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того как счет был акцептован) были обнаружены несоответствия цен, обусловленных договором, или арифметические ошибки, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на соответствующую сумму кредитуется в корреспонден-

ции с дебетом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам").

За неотфактурованные поставки счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

На суммы НДС, подлежащие последующей оплате поставщикам материальных ценностей, работ, услуг, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуется согласно первичным учетным документам поставщика в корреспонденции с дебетом счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам".

При приобретении организацией материальных ценностей, работ, услуг, стоимость которых выражена в иностранной валюте, возникающие на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" курсовые разницы отражаются в учете в соответствии с законодательством.

Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" дебетуется:

– на суммы оплаты счетов, включая авансы и предварительную оплату, – в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках";

– при прекращении обязательства (задолженности), учтенного на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", зачетом взаимных требований – в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

В конце месяца, когда по отфактурованным и оплаченным материальным ценностям груз не поступил, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на сумму оплаты может кредитоваться в корреспонденции с дебетом счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". Такая же запись производится по отфактурованным и неоплаченным материальным ценностям, если счет поставщика был только акцептован.

В начале нового месяца суммы, принятые на учет как стоимость материалов в пути, не вывезенных со складов поставщиков, сторнируются, а суммы оплаты продолжают числиться как дебиторская задолженность.

Суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовый результат организации. В бухгалтерском учете эта операция отражается по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту счета 92 "Внереализационные доходы и расходы", субсчет 92-1 "Внереализационные доходы".

К счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в организациях железнодорожного транспорта открыты следующие субсчета:

60-1 "Расчеты по вексялям";

60-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги";

- 60-3 "Расчеты с другими организациями дороги";
- 60-4 "Расчеты с подрядчиками по объектам капитальных вложений";
- 60-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Беларусь";
- 60-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги";
- 60-7 "Расчеты с организациями стран СНГ";
- 60-8 "Расчеты с организациями других стран";
- 60-9 "Расчеты по авансам, выданным подрядчикам";
- 60-0 "Расчеты по авансам, выданным за товары, работы, услуги".

На субсчете 60-1 "Расчеты по векселям" учитываются суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией железнодорожного транспорта простыми векселями или акцептованными к оплате векселями-траттами (переводными).

Выдача векселя или акцепт тратты при получении товаров, работ, услуг отражается в учете по дебету счетов 10 "Материалы", 41 "Товары" и других в корреспонденции с кредитом субсчета 60-1 "Расчеты по векселям".

Оплата векселя отражается по дебету субсчета 60-1 "Расчеты по векселям" с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 60-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги" ведется учет задолженности перед поставщиками и подрядчиками, являющимися организациями Белорусской железной дороги основной деятельности.

Субсчет 60-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги" кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг от организаций Белорусской железной дороги основной деятельности в корреспонденции с дебетом счетов 10 "Материалы", 18 " НДС по приобретенным ценностям", 41 "Товары" и др.

При исполнении обязательств перед поставщиками и подрядчиками, являющимися организациями БЖД основной деятельности, субсчет 60-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги" дебетуется в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Субсчет 60-3 "Расчеты с другими организациями дороги" используется организацией железнодорожного транспорта для ведения учета задолженности перед поставщиками и подрядчиками, являющимися организациями Белорусской железной дороги, но не входящими в состав организаций основной деятельности.

Субсчет 60-3 "Расчеты с другими организациями дороги" кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг от прочих организаций Белорусской железной дороги в корреспонденции с дебетом счетов 10 "Материалы", 18 " НДС по приобретенным ценностям", 41 "Товары" и др.

Субсчет 60-3 "Расчеты с другими организациями дороги" дебетуется на

суммы исполнения обязательств перед поставщиками и подрядчиками, являющимися прочими организациями Белорусской железной дороги, в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 60-4 "Расчеты с подрядчиками по объектам капитальных вложений" ведется учет расчетов с подрядчиками организации железнодорожного транспорта по объектам капитальных вложений.

Субсчет 60-4 "Расчеты с подрядчиками по объектам капитальных вложений" кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету поступивших объектов капитальных вложений в корреспонденции с дебетом счетов 08 "Вложения во внеоборотные активы", 18 " НДС по приобретенным ценностям".

Субсчет 60-4 "Расчеты с подрядчиками по объектам капитальных вложений" дебетуется на суммы исполнения обязательств перед подрядчиками по объектам капитальных вложений в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 60-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Беларусь" ведется учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, являющимися бюджетными учреждениями Республики Беларусь.

Субсчет 60-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Беларусь" кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг от бюджетных учреждений Республики Беларусь в корреспонденции с дебетом счетов 10 "Материалы", 18 " НДС по приобретенным ценностям", 41 "Товары" и др.

Субсчет 60-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Беларусь" дебетуется на суммы исполнения обязательств перед поставщиками и подрядчиками, являющимися бюджетными учреждениями Республики Беларусь, в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 60-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги" отражается задолженность организаций Белорусской железной дороги за поставки товаров, выполненные работы и оказанные услуги перед прочими организациями Республики Беларусь.

По кредиту субсчета 60-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги" отражается стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг от прочих организаций Республики Беларусь в корреспонденции с дебетом счетов 10 "Материалы", 18 " НДС по приобретенным ценностям", 41 "Товары" и др.

По дебету субсчета 60-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги" отражаются суммы исполнения обязательств перед поставщиками и подрядчиками, являющимися прочими организациями Республики Беларусь, в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 60-7 "Расчеты с организациями стран СНГ" ведется учет расчетов с поставщиками и подрядчиками из стран Содружества Независимых Государств.

Кредитуется субсчет 60-7 "Расчеты с организациями стран СНГ" на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг от организаций из стран Содружества Независимых Государств в корреспонденции с дебетом счетов 10 "Материалы", 18 " НДС по приобретенным ценностям", 41 "Товары" и др.

Дебетуется субсчет 60-7 "Расчеты с организациями стран СНГ" на суммы исполнения обязательств перед поставщиками и подрядчиками из стран Содружества Независимых Государств в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 60-8 "Расчеты с организациями других стран" ведется учет расчетов с поставщиками и подрядчиками других стран за полученные товары, выполненные работы и оказанные услуги.

По кредиту субсчета 60-8 "Расчеты с организациями других стран" отражается стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг от организаций из стран ближнего и дальнего зарубежья, не входящих в состав Содружества Независимых Государств, в корреспонденции с дебетом счетов 10 "Материалы", 18 "НДС по приобретенным ценностям", 41 "Товары" и др.

По дебету субсчета 60-8 "Расчеты с организациями других стран" отражаются суммы исполнения обязательств перед поставщиками и подрядчиками из стран ближнего и дальнего зарубежья, не входящих в состав Содружества Независимых Государств, в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 60-9 "Расчеты по авансам, выданным подрядчиком" учитываются расчеты с подрядчиками по выданным им авансам под выполнение работ, а также по оплате работ, принятых заказчиком по частичной готовности.

На субсчете 60-9 "Расчеты по авансам, выданным подрядчиком" учитываются расчеты с поставщиками и подрядчиками по выданным им авансам под выполнение работ. Суммы выданных авансов отражаются по дебету субсчета 60-9 "Расчеты по авансам, выданным подрядчиком" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Зачет ранее выданных авансов и погашение задолженности поставщика или подрядчика отражается по кредиту субсчета 60-9 "Расчеты по авансам, выданным подрядчиком" в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

На субсчете 60-0 "Расчеты по авансам, выданным за товары, работы, услуги" учитываются расчеты с поставщиками и исполнителями работ по выданным им авансам под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, принятых по частичной готовности.

На субсчете 60-0 "Расчеты по авансам, выданным за товары, работы, услуги" учитываются расчеты с поставщиками по выданным им авансам под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ. Суммы выданных авансов отражаются по дебету субсчета 60-0 "Расчеты по авансам, выданным за товары, работы, услуги" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Зачет ранее выданных авансов и погашение задолженности поставщика или подрядчика отражается по кредиту субсчета 60-0 "Расчеты по авансам, выданным за товары, работы, услуги" в корреспонденции с другими субсчетами счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

В таблице 11.1 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Таблица 11.1 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Возникновение задолженности перед поставщиками и подрядчиками</i>		
Принятие к учету оборудования к установке, полученного от поставщиков по фактической себестоимости	07	60
Отражение фактических затрат, связанных с приобретением объектов основных средств и нематериальных активов и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию (при приобретении объектов со стороны и при создании собственными силами); с созданием объекта интеллектуальной собственности, научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ; приобретением проектно-сметной документации, а также отражение затрат на модернизацию (реконструкцию) при осуществлении работ подрядным способом	08	60
Принятие к учету материалов, полученных от поставщика; выявление излишков материалов, полученных от поставщика, в процессе их приемки по количеству и качеству	10	60
Выдача векселя при получении товаров, работ, услуг	10, 15, 16, 17, 41	60
Принятие к оплате расчетных документов поставщиков и подрядчиков по полученным материалам (учет ведется с использованием счета 15)	15	60

Продолжение таблицы 11.1

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Принятие к учету суммы отклонений, выявленной в результате сверки расчетов с поставщиками в текущем году (задолженность по учету числилась ниже реальной); методом «красное сторно» принята к учету сумма отклонений, выявленная в результате сверки расчетов с поставщиками в текущем году (задолженность по учету числилась выше реальной)	16	60
Принятие к учету суммы НДС по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, материальным ресурсам и транспортным расходам, связанным с их доставкой, и т. д.	18	60
Принятие к оплате счетов сторонних организаций за выполненные работы (услуги)	20, 23, 25, 26, 29	60
Принятие к учету стоимости товаров, полученных от поставщиков	41	60
Предъявление претензии поставщику за нарушение условий договора	76	60
Принятие к учету вышестоящей организацией для оплаты задолженности перед поставщиками за приобретенные структурными подразделениями железной дороги материальные ценности	79	60
Отражение недостачи материальных ценностей при их приемке по количеству и качеству	94	60
Уменьшение резерва на ремонт основных средств на сумму расходов в размере стоимости работ, выполненных сторонними организациями	96	60
Отражение расходов по неравномерно производимому ремонту основных средств (резерв на ремонт основных средств на предприятии не создается); курсовых разниц по переоценке кредиторской задолженности в случаях, установленных законодательством; расходов по проектированию объектов, предусмотренных в планах строительства будущих лет, при выполнении работ сторонними организациями	97	60
<i>Возникновение дебиторской задолженности по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"</i>		
Предварительная оплата (авансовые платежи) поставщику (подрядчику)	60	51, 52, 55
Отражение индексации аванса, оплаченного подрядной проектной организацией (в учете у заказчика); сумм присужденных (начисленных) штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договора (в учете у кредитора) согласно решению суда	60	92

Окончание таблицы 11.1

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Погашение (списание) задолженности перед поставщиками и подрядчиками</i>		
Возврат материалов поставщику при обнаружении дефектов	60	10
Списание стоимости материальных ресурсов при возврате их поставщикам (без оприходования на счет 10)	60	15
Списание сумм НДС по приобретенным у поставщиков объектам основных средств, нематериальных активов, оборудования к установке, материалов, товаров и в случае их возврата	60	18
Отражение суммы уценки товаров за счет поставщиков	60	41
Списание отгруженной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам	60	41, 45
Оплата поставщику задолженности по полученным материальным ценностям, выполненным работам и услугам и т. д.	60	50, 51, 52, 55
Долг поставщику оплачен покупателем (при зачете взаимных требований в случаях, разрешенных законодательством)	60	62
Погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками за счет полученных краткосрочных и долгосрочных кредитов или займов	60	66, 67
Погашение задолженности перед поставщиком путем передачи векселя	60	91
Списание суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	60	92
<i>Прочие хозяйственные операции по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"</i>		
Возврат излишне выданного поставщику аванса	51, 52, 55	60
Списание неостребованных долгов, признанных сомнительными	63	60
Списание суммы дебиторской задолженности, нереальной для взыскания, с истекшим сроком исковой давности (без создания специального резерва)	92	60

Обобщение информации синтетического учета по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" осуществляется в ведомости учета расчетов

с поставщиками и подрядчиками за отчетный период.

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется по каждому отдельному предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей – по каждому поставщику и подрядчику.

При этом построение аналитического учета по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" должно обеспечить возможность получения необходимых данных в разрезе поставщиков:

- по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- не оплаченным в срок расчетным документам;
- неотфактурованным поставкам;
- выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- просроченным оплатой векселям;
- полученному коммерческому кредиту и др.

11.4 Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками предусмотрен синтетический счет **62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"**.

Покупатели – субъекты хозяйствования, которым организации Белорусской железной дороги реализуют транспортные услуги, произведенную продукцию и работы.

Заказчики – организации, для которых организации Белорусской железной дороги выполняют строительно-монтажные, ремонтные и другие работы.

Организации железнодорожного транспорта на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", в частности, отражают расчеты:

- за выполненные для заказчиков работы (сданные или оформленные сдачей в установленном порядке) и оказанные услуги;
- за отпущенную потребителям электроэнергию, пар, воду и т.п.;
- за отгруженный заводам-потребителям металлолом;
- за транспортные расходы и стоимость тары по отгруженным или отпущенным материальным ценностям, подлежащим возмещению покупателями, и др.

Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" дебетуется в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы" на суммы, на которые предъявлены расчетные документы и в установленном порядке признан доход.

Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" кредитруется в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) и т.п.

При реализации имущества за иностранную валюту на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" отражаются возникшие при переоценке задолженности курсовые разницы, которые увеличивают (уменьшают) оборот по этому счету.

Если по полученному векселю, обеспечивающему задолженность покупателя (заказчика), предусмотрен процент, то по мере погашения этой задолженности делается запись по дебету счета 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютные счета" и кредиту счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (на сумму погашения задолженности) и 91 "Операционные доходы и расходы" (на величину процента).

При поступлении задолженности, ранее списанной как безнадежная к получению, дебетуются счета учета денежных средств и кредитруется счет 92 "Внереализационные доходы и расходы", одновременно на указанную сумму кредитруется забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов".

К счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" открываются следующие субсчета:

- 62-1 "Расчеты по векселям";
- 62-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги";
- 62-3 "Расчеты с другими организациями дороги";
- 62-4 "Расчеты с заказчиками за выполненные этапы по незавершенным работам";
- 62-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Беларусь";
- 62-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги";
- 62-7 "Расчеты с организациями стран СНГ";
- 62-8 "Расчеты с организациями других стран";
- 62-9 "Расчеты по авансам полученным".

На субсчете 62-1 "Расчеты по векселям" учитывается задолженность организаций железнодорожного транспорта по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченная полученными векселями. Задолженность отражается в сумме, указанной в векселе.

Получение от покупателя (заказчика) его собственного векселя в оплату поставленных товаров (работ, услуг) отражается по дебету субсчета 62-1 "Расчеты по векселям" в корреспонденции с кредитом других субсчетов счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Получение денежных средств в счет оплаты векселя отражается по кредиту субсчета 62-1 "Расчеты по векселям" и дебету счетов учета денежных средств.

В случае неоплаты векселя векселедателем в установленный срок задолженность, числящаяся на субсчете 62-1 "Расчеты по векселям", списывается с кредита этого субсчета в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам".

На субсчете 62-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги" учитывается задолженность покупателей и заказчиков, являющихся

организациями Белорусской железной дороги, входящими в баланс основной деятельности.

Субсчет 62-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги" дебетуется на суммы выставленных счетов организациям основной деятельности Белорусской железной дороги, а также на возвращенные покупателям и заказчикам излишне полученные от них суммы в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 62-2 "Расчеты с организациями основной деятельности дороги" кредитуется на сумму поступивших платежей в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

На субсчете 62-3 "Расчеты с другими организациями дороги" учитывается задолженность покупателей и заказчиков, являющихся организациями Белорусской железной дороги, не входящими в баланс основной деятельности.

Субсчет 62-3 "Расчеты с другими организациями дороги" дебетуется на суммы выставленных счетов другим организациям Белорусской железной дороги, а также на возвращенные покупателям и заказчикам излишне полученные от них суммы в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 62-3 "Расчеты с другими организациями дороги" кредитуется на сумму поступивших платежей от других организаций Белорусской железной дороги в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

На субсчете 62-4 "Расчеты с заказчиками за выполненные этапы по незавершенным работам" учитывается задолженность заказчиков перед организациями Белорусской железной дороги за выполненные этапы по незавершенным строительным, ремонтным, строительно-изыскательским работам.

Субсчет 62-4 "Расчеты с заказчиками за выполненные этапы по незавершенным работам" дебетуется на суммы выставленных счетов заказчикам работ, а также на возвращенные заказчикам излишне полученные от них суммы в корреспонденции с кредитом счета 90 "Реализация".

Субсчет 62-4 "Расчеты с заказчиками за выполненные этапы по незавершенным работам" кредитуется на сумму поступивших платежей от заказчиков работ в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

На субсчете 62-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Беларусь" ведется учет расчетов с покупателями и заказчиками, являющимися бюджетными организациями Республики Беларусь.

Субсчет 62-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Беларусь" дебетуется на суммы выставленных счетов бюджетным учреждениям Республики Беларусь, а также на возвращенные бюджетным учреждениям излишне полученные от них суммы в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 62-5 "Расчеты с бюджетными учреждениями Республики Бела-

рус" кредитуется на сумму поступивших платежей от бюджетных учреждений Республики Беларусь в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

На субсчете 62-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги" ведется учет расчетов с покупателями и заказчиками, являющимися прочими организациями Республики Беларусь.

Субсчет 62-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги" дебетуется на суммы выставленных счетов прочим организациям Республики Беларусь, а также на возвращенные прочим организациям излишне полученные от них суммы в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 62-6 "Расчеты с прочими организациями Республики Беларусь за товары, работы, услуги" кредитуется на сумму поступивших платежей от прочих организаций Республики Беларусь в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

На субсчете 62-7 "Расчеты с организациями стран СНГ" ведется учет задолженности организаций из стран Содружества Независимых Государств перед организациями Белорусской железной дороги за поставленные товары, выполненные работы и оказанные услуги.

Субсчет 62-7 "Расчеты с организациями стран СНГ" дебетуется на суммы выставленных счетов организациям из стран СНГ, а также на возвращенные данным организациям излишне полученные от них суммы в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 62-7 "Расчеты с организациями стран СНГ" кредитуется на сумму поступивших платежей от организаций из стран СНГ в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

На субсчете 62-8 "Расчеты с организациями других стран" ведется учет задолженности организаций других стран перед организациями железнодорожного транспорта за выполненные работы и оказанные услуги.

Субсчет 62-8 "Расчеты с организациями других стран" дебетуется на суммы выставленных счетов организациям из стран ближнего и дальнего зарубежья, за исключением стран СНГ, а также на возвращенные данным организациям излишне полученные от них суммы в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 62-8 "Расчеты с организациями других стран" кредитуется на сумму поступивших платежей от организаций из стран ближнего и дальнего зарубежья, за исключением стран СНГ, в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

На субсчете 62-9 "Расчеты по авансам полученным" учитываются расчеты по полученным авансам под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ. Здесь же учитываются расчеты за полученные от заказ-

чиков или оплаченные заказчиками материалы, конструкции и детали, поступления по промежуточным счетам за выполненные работы.

Суммы полученных авансов, а также полученной оплаты при частичной готовности продукции и работ отражаются по кредиту субсчета 62-9 "Расчеты по авансам полученным" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Одновременно по дебету счета 62-9 "Расчеты по авансам полученным" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет 68-4 "Налог на добавленную стоимость" отражается сумма НДС, исчисленная по установленной ставке на основании документов о полученных авансах.

При отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного налога делается обратная запись по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет 68-4 "Налог на добавленную стоимость", и кредиту субсчета 62-9 "Расчеты по авансам полученным", а сумма полученного аванса относится с кредита субсчета 62-9 "Расчеты по авансам полученным" в дебет соответствующих субсчетов счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

В таблице 11.2 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с покупателями и заказчиками.

Таблица 11.2 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета

по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Возникновение задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками</i>		
Предъявление счета покупателю на сумму выручки (при учете выручки по моменту отгрузки и предъявления расчетных документов)	62	90
Предъявление счета покупателю на сумму выручки по реализованным им основным средствам, материалам и иным материальным ценностям (при учете выручки по моменту отгрузки и предъявления расчетных документов)	62	91
Предъявление счета покупателю на сумму присужденных и начисленных штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договора (согласно решению суда); списание не востребованной покупателем задолженности	62	92
<i>Другие хозяйственные операции, отражаемые по дебету счета 62</i>		
Отражение сумм по законченным этапам работ, стоимость которых предварительно оплачена заказчиком	62	46

Продолжение таблицы 11.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выплата покупателям из кассы организации сумм за возвращенный им товар (который ранее был ему реализован за наличный расчет)	62	50
Возврат покупателю ранее полученного от него аванса, а также излишне полученных денежных средств	62	50, 51, 52, 55
Отражение начисленных платежей по перевозкам, причитающихся иностранным дорогам в межгосударственном сообщении	62	93
Отражение переоценки кредиторской задолженности при снижении валютного курса	62	97
Отражение переоценки дебиторской задолженности при увеличении валютного курса (с момента отгрузки до момента поступления оплаты)	62	98
<i>Погашение задолженности покупателями и заказчиками</i>		
Поступление денежных средств от покупателей и заказчиков в порядке наличных и безналичных расчетов оплаты за реализованные им товары, продукцию (работы, услуги); получение авансов под поставку товарно-материальных ценностей, выполнение работ и оказание услуг	50, 51, 52, 55	62
Осуществление зачета взаимных требований в ситуациях, установленных законодательством; оплата долга поставщику покупателем (в случаях, разрешенных законодательством)	60	62
Погашение задолженности по кредиту и процентам по нему путем перевода долга на другое лицо (покупателя или заказчика)	66, 67	62
Погашение задолженности по налогам и сборам за счет средств покупателей и заказчиков (без зачисления денежных средств на счета налогоплательщика)	68	62
Осуществление взаимных расчетов с прочими кредиторами	76	62
<i>Другие хозяйственные операции, отражаемые по кредиту счета 62</i>		
Списание дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, нереальной для взыскания за счет образованного ранее резерва по сомнительным долгам	63	62
Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, если создание резерва по сомнительным долгам не предусмотрено	92	62

Окончание таблицы 11.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Произведена переоценка кредиторской задолженности при увеличении валютного курса (с момента поступления предварительной оплаты до момента отгрузки)	97	62

Обобщение информации синтетического учета по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" осуществляется в ведомости учета расчетов с покупателями и заказчиками за отчетный период.

Аналитический учет по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" ведется: при расчетах в порядке инкассо – по каждому предъявленному покупателем (заказчиком) счету; при расчетах плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику; по полученным авансам – по каждому кредитору.

Построение аналитического учета задолженности покупателей и заказчиков, обеспеченной векселями, должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности, срок поступления денежных средств по которой не наступил.

11.5 Учет расчетов по кредитам и займам

Для целей бухгалтерского учета законодательством Республики Беларусь (Инструкцией о порядке предоставления (размещения) банками денежных средств в форме кредита и их возврата, утвержденной Постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь 30 декабря 2003 г. № 226) предусмотрена классификация кредитов и займов на краткосрочные и долгосрочные (рисунок 11.3).

Порядок кредитования, оформления кредитов и займов, а также их выдачи и погашения определяется Гражданским и Банковским кодексами, законами Республики Беларусь, правилами (инструкциями) Национального банка Республики Беларусь и составленным на их основе кредитным договором. По кредитному договору (договору займа) банк или иная организация (кредитор/займодавец) обязуется предоставить денежные средства (кредит/займ) другому лицу (кредитополучателю/займополучателю) на условиях, предусмотренных договором, а кредитополучатель (займополучатель) обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

В договоре должны быть отражены условия и порядок предоставления кредита (займа), сроки его погашения, конкретные процентные ставки за пользование кредитом (займом), порядок уплаты процентов, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств и другие условия.

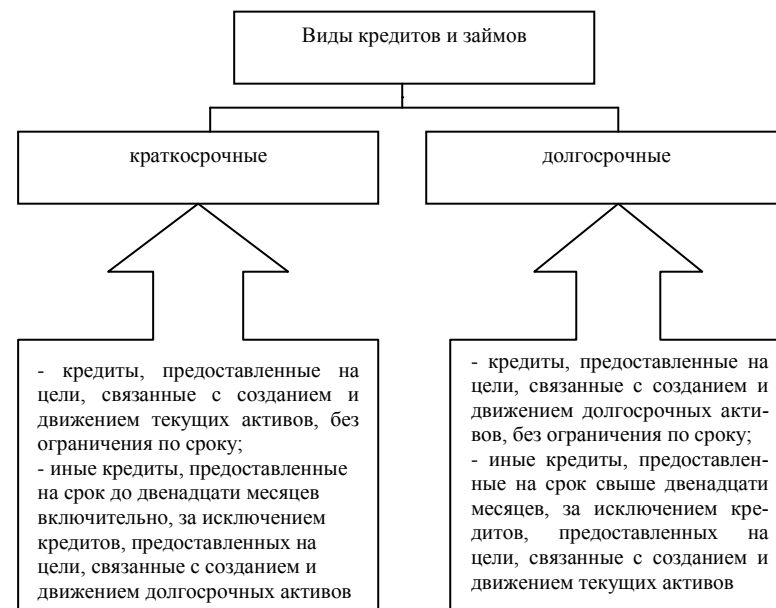


Рисунок 11.3 – Классификация кредитов и займов

Для обобщения информации о состоянии расчетов по полученным краткосрочным кредитам, а также займам, привлекаемым организацией путем выпуска и размещения облигаций, предназначен счет **66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"**.

На счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" также учитываются долгосрочные обязательства по кредитам и займам, срок погашения которых наступает в текущем отчетном году.

Суммы полученных краткосрочных кредитов и займов отражаются по кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и дебету счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" и др.

Суммы краткосрочных кредитов и займов, полученные на оплату счетов поставщиков, отражаются по кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При получении краткосрочного займа в натуральной форме счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" кредитуются в корреспонденции с дебетом счетов полученных материальных ценностей.

Причитающиеся по полученным кредитам и займам проценты к уплате учитываются обособленно и отражаются по кредиту соответствующих

субсчетов счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" в корреспонденции с дебетом счетов:

– 08 "Вложения во внеоборотные активы" – проценты, начисленные по краткосрочным кредитам и займам, полученным на осуществление капитальных вложений (до ввода объектов основных средств и нематериальных активов в эксплуатацию);

– 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", 41 "Товары" – проценты, начисленные по краткосрочным кредитам и займам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, до принятия указанных ценностей к бухгалтерскому учету;

– 91 "Операционные доходы и расходы" – проценты, начисленные после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет краткосрочных кредитов и займов товарно-материальных ценностей.

На суммы погашенных кредитов и займов по соответствующим субсчетам дебетуется счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Не оплаченные в срок кредиты и займы учитываются обособленно. При несвоевременном возврате сумм полученных кредитов к организации-заемщику могут быть применены штрафные санкции, при начислении которых счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" кредитуются в корреспонденции с дебетом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" – на суммы штрафных санкций и процентов по просроченным кредитам.

К счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" открываются следующие субсчета:

66-1 "Расчеты по краткосрочным кредитам банков";

66-2 "Расчеты по краткосрочным займам";

66-3 "Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств".

На субсчете 66-1 "Расчеты по краткосрочным кредитам банков" учитывается движение краткосрочных кредитов банка.

Получение краткосрочных кредитов отражается по кредиту субсчета 66-1 "Расчеты по краткосрочным кредитам банков" и дебету счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др.

При погашении краткосрочных кредитов дебетуется субсчет 66-1 "Расчеты по краткосрочным кредитам банков" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам" учитывается движение краткосрочных займов, в том числе привлеченных путем выпуска и размещения облигаций. При этом если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету

счета 51 "Расчетный счет" и другим в корреспонденции с кредитом субсчета 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам" (по номинальной стоимости облигаций) и счета 98 "Доходы будущих периодов" (на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98 "Доходы будущих периодов", списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 "Операционные доходы и расходы". Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита субсчета 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам" в дебет счета 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам" используется для отражения в бухгалтерском учете расчетов с бюджетом по полученным суммам налогового кредита. При получении краткосрочного кредита кредитуются субсчет 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам" в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". При погашении кредита производятся записи по дебету субсчета 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Суммы процентов за пользование краткосрочным налоговым кредитом в зависимости от целей предоставления кредита отражаются по дебету счетов 08 "Вложения во внеоборотные активы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на реализацию", 91 "Операционные доходы и расходы" в корреспонденции с кредитом субсчета 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам".

Суммы пени, исчисленные за не погашенный в установленные сроки краткосрочный налоговый кредит, за не уплаченные в установленные сроки суммы процентов за пользование налоговым кредитом, а также за нецелевое использование налогового кредита, отражаются по дебету счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" в корреспонденции с кредитом субсчета 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам".

Аналитический учет краткосрочных кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим заимодавцам в ведомостях по расчетам за кредиты и займы.

На субсчете 66-3 "Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств" учитываются расчеты с кредитными организациями по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения не более двенадцати месяцев.

Учет векселя банком – это операция, проводимая на основе договора купли-продажи, в результате которой банк приобретает права по векселю, срок платежа по которому еще не наступил, с оформлением передаточной надписи (индоссамент). Учет банком векселя производится по цене, устанавливаемой соглашением сторон. Учет банком векселя осуществляется банком

на основании договора купли-продажи, где в обязательном порядке указываются:

- учетный номер налогоплательщика векселедержателя (при его наличии);
- цена учитываемого векселя;
- срок и порядок перечисления банком денежных средств на текущий счет продавца векселя;
- срок и порядок передачи векселя от продавца банку.

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств отражается организацией-векселедержателем по кредиту субсчета 66-3 "Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств" (номинальная стоимость векселя) и дебету счетов 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютные счета" (фактически полученная сумма денежных средств) и 91 "Операционные доходы и расходы" (учетный процент, уплаченный кредитной организацией).

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств закрывается на основании извещения кредитной организации об оплате путем отражения суммы векселя по дебету субсчета 66-3 "Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств" и кредиту соответствующих счетов учета дебиторской задолженности.

При возврате организацией-векселедержателем денежных средств, полученных от банка в результате учета (дисконта) векселей или иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу производится запись по дебету субсчета 66-3 "Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. При этом задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченная просроченными векселями, продолжает отражаться на счетах учета дебиторской задолженности.

Для обобщения информации о состоянии расчетов по полученным долгосрочным кредитам, а также займам, привлекаемым организацией путем выпуска и размещения облигаций, предназначен счет **67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"**.

Суммы полученных долгосрочных кредитов и займов отражаются по кредиту счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" и дебету счетов 51 "Расчетный счет", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и т.д.

Причитающиеся по полученным кредитам и займам проценты к уплате отражаются по кредиту соответствующих субсчетов счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" по мере их начисления в корреспонденции с дебетом счетов:

– 08 "Вложения во внеоборотные активы" – проценты, начисленные по долгосрочным кредитам и займам, полученным на осуществление капитальных вложений (до и после ввода объектов основных средств и нематериальных активов в эксплуатацию);

– 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", 17 «Транспортно-заготовительные расходы» – проценты, начисленные по долгосрочным кредитам и займам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, до принятия указанных ценностей к бухгалтерскому учету;

– 91 "Операционные доходы и расходы" – проценты, начисленные после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет долгосрочных кредитов и займов товарно-материальных ценностей, а также проценты по иным долгосрочным кредитам и займам.

Исчисленные суммы процентов по долгосрочным кредитам и займам учитываются обособленно.

На суммы погашенных кредитов и займов дебетуется счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" по соответствующим субсчетам в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках".

При переводе долгосрочного кредита (займа) в состав краткосрочного счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" дебетуется в корреспонденции со счетом 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Не оплаченные в срок кредиты и займы учитываются обособленно. При несвоевременном возврате сумм полученных кредитов к организации-заемщику могут быть применены штрафные санкции, при начислении которых счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" кредитруется в корреспонденции с дебетом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы", – на суммы штрафных санкций и процентов по просроченным кредитам.

К счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" открываются следующие субсчета:

67-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам банков";

67-2 "Расчеты по долгосрочным займам";

67-3 "Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств".

На субсчете 67-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам банков" учитывается движение долгосрочных кредитов банка. Суммы полученных долгосрочных кредитов и займов отражаются по кредиту субсчета 67-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам банков" и дебету счетов 51 "Расчетный счет", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и т.д.

При погашении долгосрочных кредитов дебетуется субсчет 67-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам банков" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках".

На субсчете 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам" учитывается движение долгосрочных займов, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций.

При этом если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 "Расчетный счет" и другим в корреспонденции с кредитом субсчета 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам" (по номинальной стоимости облигаций) и счета 98 "Доходы будущих периодов" (на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98 "Доходы будущих периодов", списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 "Операционные доходы и расходы". Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита субсчета 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам" в дебет счета 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам" используется для отражения в бухгалтерском учете расчетов с бюджетом по полученным суммам долгосрочного налогового кредита. При получении долгосрочного налогового кредита кредитуются субсчет 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам" в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". При погашении кредита производятся записи по дебету субсчета 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам" в корреспонденции со счетами учета денежных средств 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках".

Суммы процентов за пользование долгосрочным налоговым кредитом в зависимости от целей предоставления кредита отражаются по дебету счетов 08 "Вложения во внеоборотные активы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на реализацию", 91 "Операционные доходы и расходы" в корреспонденции с кредитом субсчета 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам".

Суммы пени, исчисленные за не погашенный в установленные сроки долгосрочный налоговый кредит, за не уплаченные в установленные сроки суммы процентов за пользование налоговым кредитом, а также за нецелевое использование налогового кредита, отражаются по дебету счета 92 "Внерезидентские доходы и расходы" в корреспонденции с кредитом субсчета 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам".

Аналитический учет долгосрочных кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим заимодавцам в ведомостях и журнале-ордере № 4.

На субсчете 67-3 "Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств" учитываются расчеты с банками по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения более двенадцати месяцев.

Бухгалтерский учет операций учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения более двенадцати месяцев аналогичен учету операций учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения не более двенадцати месяцев.

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по кредитным организациям, осуществившим учет (дисконт) векселей и иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

В таблице 11.3 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам.

Таблица 11.3 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счетам 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Расчеты по краткосрочным и долгосрочным кредитам</i>		
<i>Возникновение задолженности по кредитам</i>		
Начисление процентов за пользование краткосрочным и долгосрочным кредитами, полученными для приобретения и строительства (создания) объектов основных средств и нематериальных активов	08	66, 67
Начисление процентов по краткосрочным и долгосрочным кредитам, полученным на приобретение материальных ценностей, до принятия их к учету	10, 15, 16, 17	66, 67
Получение краткосрочного кредита наличными денежными средствами	50	66
Получение кредитов в национальной валюте в безналичном порядке (с зачислением средств на расчетный счет)	51	66, 67
Получение валютного кредита в безналичном порядке (с зачислением средств на валютный счет)	52	66, 67
Получение краткосрочного кредита на открытие аккредитива и чековой книжки	55-1, 55-2	66
Направление кредита, полученного в белорусских рублях, на покупку и продажу иностранной валюты	57	66, 67

Продолжение таблицы 11.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получение кредитов в безналичном порядке с перечислением полученных сумм на счета третьих лиц в оплату поставленных материальных ценностей; перечисление за счет полученного кредита авансовых платежей поставщикам и подрядчикам	60, 76	66, 67
Предоставление налогового кредита в случаях, установленных законодательством	68	66, 67
Получение краткосрочного кредита на выплату заработной платы работникам организации с перечислением полученных сумм на счета работников	70	66
Предъявление претензии банку по ошибочно списанным суммам	76	66, 67
Начисление процентов по краткосрочным и долгосрочным кредитам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, после принятия их к учету и в других случаях, установленных законодательством	91	66, 67
Начисление процентов по просроченным кредитам	92	66, 67
Отражение положительной курсовой разницы по кредитам, полученным в иностранной валюте, в случае роста курса Национального банка	97	66, 67
<i>Погашение задолженности по краткосрочным и долгосрочным кредитам</i>		
Погашение задолженности по краткосрочным и долгосрочным кредитам и процентам по ним за счет средств расчетного или валютного счетов	66, 67	51, 52
Возврат неиспользованной части аккредитива (при закрытии аккредитива) или чековой книжки в погашение задолженности перед банком	66	55-1, 55-2
Погашение задолженности по кредиту и процентам по нему путем перевода долга на другое лицо, уступкой требования кредитополучателя к лицу, являющемуся по отношению к задолженности третьим лицом	66, 67	60, 62, 76
Погашение задолженности по кредиту путем предоставления отступного на стоимость предоставленного имущества	66, 67	90, 91
Отражение отрицательной курсовой разницы по кредитам, полученным в иностранной валюте, в случае снижения курса Национального банка	66, 67	97

Продолжение таблицы 11.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Расчеты по краткосрочным и долгосрочным займам</i>		
<i>Возникновение задолженности</i>		
Получение краткосрочных и долгосрочных займов в товарной форме	10, 15, 16, 17	66, 67
Начисление процентов по краткосрочным и долгосрочным займам, полученным на приобретение объектов основных средств и нематериальных активов	08	66, 67
Начисление процентов по краткосрочным и долгосрочным займам, полученным на приобретение материальных ценностей (до принятия их к учету)	10, 15, 16, 17	66, 67
Получение краткосрочного займа наличными денежными средствами	50	66
Получение краткосрочных и долгосрочных займов в безналичном порядке в национальной валюте либо валютными средствами	51, 52	66, 67
Получение займа в безналичном порядке с перечислением полученных сумм на счета третьих лиц в оплату поставленных материальных ценностей; проведение авансовых платежей по расчетам с поставщиками и кредиторами	60, 76	66, 67
Начисление процентов по краткосрочным и долгосрочным займам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, после принятия их к учету и в других случаях, установленных законодательством	91	66, 67
Начисление процентов по просроченным займам	92	66, 67
Отражение положительной курсовой разницы по займам, полученным в иностранной валюте, в случае роста курса Национального банка	97	66, 67
<i>Погашение задолженности по краткосрочным и долгосрочным займам</i>		
Погашение задолженности по краткосрочным и долгосрочным займам наличными денежными средствами	66, 67	50
Погашение займов денежными средствами со счетов в банке	66, 67	51, 52
Погашение задолженности по кредиту путем предоставления отступного на стоимость предоставленного имущества	66, 67	90, 91

Окончание таблицы 11.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение отрицательной курсовой разницы по займам, полученным в иностранной валюте, в случае снижения курса Национального банка	66, 67	97
<i>Расчеты по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств</i>		
<i>Возникновение задолженности</i>		
Отражение фактически полученной организацией-векселедержателем от кредитной организации суммы денежных средств	51, 52	66, 67
Отражение учетного процента, уплаченного кредитной организацией (в учете организации-векселедержателя)	91	66, 67
<i>Погашение задолженности</i>		
Возврат организацией-векселедержателем денежных средств, полученных от банка в результате учета (дисконта) векселей или иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств	66, 67	51, 52
Списание суммы дебиторской задолженности на основании извещений кредитной организации	66, 67	62, 76

Аналитический учет расчетов по счетам 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" ведется обособленно по кредитным организациям, работодателям и векселедателям.

11.6 Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Для учета расчетов организаций Белорусской железной дороги с бюджетом по налогам и сборам предназначен счет 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Под налогом понимается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты. Сбором (пошлиной) признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами, в том числе местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами, иными упол-

номоченными организациями и должностными лицами, юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

К счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" в организациях железной дороги открываются следующие субсчета:

68-1 "Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг)";

68-2 "Налоги и отчисления, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции (работ, услуг)";

68-3 "Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)";

68-4 "Налог на добавленную стоимость";

68-5 "Инновационный фонд";

68-6 "Налоги на доходы";

68-7 "Таможенные пошлины";

68-9 "Прочие налоги, сборы и отчисления".

На субсчете 68-1 "Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг)" отражаются расчеты организаций с бюджетом по следующим налогам, относимым на себестоимость: платежи за землю, налог за пользование природными ресурсами (экологический налог), прочие налоги, относимые на себестоимость.

На субсчете 68-2 "Налоги и отчисления, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции (работ, услуг)" отражаются расчеты по налогам, включаемым в отпускную цену (уплачиваемым из выручки). Перечень таких налогов ежегодно устанавливается законом о бюджете на очередной финансовый год. На 2007 год к таким налогам относятся: акцизы; сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, налог с пользователей автомобильных дорог (единый платеж); налог с продаж товаров в розничной торговой сети; сбор за услуги; прочие налоги и сборы, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции (работ, услуг).

На субсчете 68-3 "Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)" отражаются расчеты по налогам, уплачиваемым из прибыли организации (как отчетного периода, так и остающейся в ее распоряжении): налог на прибыль, на недвижимость, целевой сбор на содержание городского транспорта, целевой сбор на развитие инфраструктуры города, отчисления на оздоровление реки Свислочь (для организаций-плательщиков, осуществляющих свою деятельность на территории города Минска), 50 % отчислений от сдачи в аренду зданий и сооружений, подлежащих передаче в бюджет, прочие налоги, уплачиваемые из прибыли организации.

На субсчете 68-4 "Налог на добавленную стоимость" отражаются расче-

ты организаций с бюджетом по налогу на добавленную стоимость. В соответствии с Законом "О железнодорожном транспорте" (статья 9) Белорусской железной дорогой производятся централизованные расчеты с республиканским бюджетом по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль. Этот принцип реализуется следующим образом: Управление Белорусской железной дороги зарегистрировано в качестве плательщика налогов в инспекции Министерства по налогам и сборам по Ленинскому району города Минска и уплачивает централизованно налог на добавленную стоимость по перевозкам. Все остальные организации, входящие в структуру Белорусской железной дороги (баланс основной деятельности) самостоятельно уплачивают налог на добавленную стоимость только с оборотов по реализации объектов, не относящихся к деятельности железнодорожного транспорта.

На субсчете 68-5 "Инновационный фонд" отражаются средства инновационного фонда, сформированного Белорусской железной дорогой и подлежащего перечислению в республиканский бюджет.

На субсчете 68-6 "Налоги на доходы" отражаются расчеты по удержанию и перечислению в бюджет подоходного налога.

На субсчете 68-7 "Таможенные пошлины" отражаются расчеты Белорусской железной дороги по таможенным пошлинам в установленных случаях при перемещении товаров через таможенную территорию Республики Беларусь.

На субсчете 68-9 "Прочие налоги, сборы и отчисления" отражаются налоги, не учтенные на приведенных выше субсчетах (налог на приобретение автотранспортных средств, отчисления в фонд развития строительной науки), а также экономические санкции, начисленные за неисполнение или ненадлежащее исполнение налогового законодательства.

По кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается начисление налогов в корреспонденции со счетами, учитывающими источник уплаты этих налогов: себестоимость, выручка, прибыль. Кроме того, по кредиту этого счета отражаются экономические санкции, предъявленные организациям Белорусской железной дороги за неисполнение или ненадлежащее исполнение налогового законодательства.

По дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается перечисление в бюджет начисленных налогов и предъявленных экономических санкций.

Кредитовое сальдо по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражает задолженность организации перед бюджетом. Дебетовое сальдо по этому счету – явление исключительно редкое; оно означает переплату налогов. Переплата может образоваться в том случае, если налоговые вычеты по НДС за отчетный период превышают сумму НДС, начисленного за этот же период, либо из-за арифметической ошибки при уплате налогов.

Кроме счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" для учета расчетов по на-

логам, сборам и отчислениям используются следующие счета:

18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" – для учета налоговых вычетов по НДС;

69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – для учета расчетов с Фондом социальной защиты населения (в том числе отчислений в Пенсионный фонд);

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет 02 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" – для учета расчетов с Белгосстрахом по страховым взносам по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Расчет налоговой базы и сумм налогов, причитающихся к перечислению, производится в налоговых декларациях, которые являются регистрами налогового учета. По каждому платежу установлены определенные сроки предоставления налоговых деклараций:

– до 20 числа месяца, следующего за отчетным – экологический налог, налог на прибыль, налог на доходы (для налога на доходы отчетным является месяц начисления дивидендов), налоги из выручки;

– до 20 числа первого месяца отчетного квартала – налог на недвижимость;

– до 15 числа месяца, следующего за отчетным кварталом – отчисления в Фонд социальной защиты населения, страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

– до 1 марта – налог на землю, подоходный налог (по совокупному годовому доходу за прошлый год);

– последнее число месяца, следующего за отчетным кварталом – отчисления в инновационный фонд.

Сроки предоставления деклараций и уплаты налогов на добавленную стоимость и на прибыль установлены Указом Президента РБ от 03.04.2006 г. № 186 "О порядке и сроках представления налоговых деклараций (расчетов) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности Белорусской железной дороги и уплаты указанных налогов". В соответствии с данным указом налоговые декларации (расчеты) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности представляются Белорусской железной дорогой в налоговый орган по месту ее постановки на учет ежеквартально и в целом за год до 30 числа месяца, следующего за отчетным периодом. Белорусская железная дорога уплачивает:

– налог на прибыль по сводному балансу основной деятельности – до 22 числа каждого месяца, следующего за отчетным периодом, равными долями в размере 1/3 расчетной суммы на квартал;

– налог на добавленную стоимость по перевозкам – не позднее 22 числа каждого месяца, следующего за отчетным периодом, в размере 1/3 суммы, подлежащей уплате по налоговой декларации (расчету), имеющейся на начало текущего квартала;

– после представления в налоговый орган налоговых деклараций (расчетов) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности производится доплата (зачет) этих налогов соответственно в 5- и 10-дневный срок со дня, установленного для представления налоговых деклараций (расчетов) по этим налогам.

Корреспонденция счетов по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" представлена в таблице 11.4.

Т а б л и ц а 11.4 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Зачет НДС, подлежащего вычету в отчетном налоговом периоде	68	18
Перечисление налогов, сборов, пошлин в бюджет	68	51
Начисление налогов, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг)	20, 23, 25, 26	68
Удержание подоходного налога из заработной платы работников	70	68
Начисление налогов из выручки от реализации продукции (работ, услуг)	90	68
Начисление налогов, уплачиваемых из операционных доходов	91	68
Начисление налогов, уплачиваемых из внереализационных доходов	92	68
Начисление налогов, уплачиваемых из прибыли организации, экологического налога за сверхлимитные сбросы (выбросы), штрафных санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение налогового законодательства	99	68
Передача структурными подразделениями начисленного налога на прибыль в Управление БЖД для централизованной уплаты	68	79

11.7 Учет расчетов с органами государственного социального страхования

Государственное социальное страхование представляет собой систему пенсий, пособий и других выплат гражданам Республики Беларусь за счет средств государственного страхового фонда – Фонда социальной защиты населения.

Порядок производства и величина отчислений на социальное страхование и обеспечение регулируется соответствующими нормативно-правовыми актами.

Средства Фонда социальной защиты населения используются на выплату:

- пенсий по возрасту, инвалидности, в случае потери кормильца, за выслугу лет;
- пособий и компенсаций в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями;
- пособий по беременности и родам;
- пособий, связанных с рождением ребенка, уходом за ребенком до достижения им возраста трех лет;
- пособий по болезни и временной нетрудоспособности, выплат, связанных с санаторно-курортным лечением и оздоровлением;
- пособий по безработице;
- пособий на погребение и др.

Объектом для начисления обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения являются все виды выплат в денежном и (или) натуральном выражении, начисленных в пользу работников по всем основаниям независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, кроме предусмотренных перечнем видов выплат, на которые не начисляются обязательные страховые взносы в Фонд, утверждаемым Советом Министров Республики Беларусь. Начисленные суммы по социальному страхованию включаются в затраты на производство продукции, работ, услуг. В настоящее время для организаций железнодорожного транспорта размер отчислений установлен на уровне 35 % от облагаемого фонда оплаты труда.

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию и пенсионному обеспечению организаций железнодорожного транспорта предназначен счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" кредитуется на суммы платежей на социальное страхование и пенсионное обеспечение работников, подлежащие перечислению соответствующей организации. При этом записи производятся в корреспонденции с дебетом:

- счетов, на которых отражено начисление оплаты труда, – в части отчислений, производимых за счет организации;
- счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – в части отчислений, производимых за счет работников организации.

Кроме того, по кредиту счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" в корреспонденции с дебетом счета 99 "Прибыли и убытки" отражается начисленная сумма пени за несвоевременный взнос платежей, а в

корреспонденции с дебетом счета 51 "Расчетный счет" – суммы, полученные из фонда социального страхования.

По дебету счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" отражаются перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые согласно действующему законодательству за счет средств на социальное страхование и пенсионное обеспечение.

К счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" в организациях железнодорожного транспорта открываются следующие субсчета:

- 69-1 "Расчеты по социальному страхованию";
- 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению".

Субсчет 69-1 "Расчеты по социальному страхованию" предназначен для учета расчетов организаций железнодорожного транспорта с Фондом социальной защиты населения Республики Беларусь в части обязательных страховых взносов.

Субсчет 69-1 "Расчеты по социальному страхованию" кредитуется на суммы отчислений, начисленных к уплате в Фонд социальной защиты населения. Бухгалтерские записи производятся в корреспонденции с дебетом счетов, на которых отражено начисление оплаты труда (счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на реализацию", 86 "Целевое финансирование", 91 "Операционные доходы и расходы", 92 "Внерезультативные доходы и расходы", 97 "Расходы будущих периодов"). Перечисления начисленных средств в фонд отражаются по дебету субсчетов 69-1 "Расчеты по социальному страхованию" в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетный счет".

По дебету субсчета 69-1 "Расчеты по социальному страхованию" учитываются суммы расходов, произведенных организацией за счет средств государственного социального страхования (в корреспонденции с кредитом счетов 50 "Касса", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами").

Субсчет 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" предназначен для учета расчетов организации с Фондом социальной защиты населения Республики Беларусь в части страховых взносов на обязательное пенсионное страхование работников. Отчисления по пенсионному обеспечению удерживаются из заработной платы всех категорий работающих.

Субсчет 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" кредитуется на суммы страховых взносов, подлежащих перечислению в фонд, в корреспон-

пенденции с дебетом счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". По дебету счета 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" отражаются суммы платежей, перечисленных в фонд, в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетный счет".

Учетные записи по счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" представлены в таблице 11.5.

Т а б л и ц а 11.5 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"**

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выплата пособий на рождение ребенка, на погребение умерших и других пособий из Фонда социальной защиты населения наличными денежными средствами	69	50
Перечисление средств в Фонд социальной защиты населения с расчетного счета	69	51
Получение краткосрочных кредитов и займов для погашения задолженности по отчислениям в Фонд социальной защиты населения без зачисления денежных средств на расчетный счет плательщика	69	66
Получение долгосрочных кредитов и займов для погашения задолженности по отчислениям в Фонд социальной защиты населения без зачисления денежных средств на расчетный счет плательщика	69	67
Начисление пособий по временной нетрудоспособности	69	70
Начисление выплат за счет Фонда социальной защиты населения в счет погашения долга за работниками	69	73
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм оплаты труда работников, занятых в процессе создания внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов)	08	69
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм оплаты труда работников, отнесенных на затраты основного производства	20	69
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм оплаты труда работников, отнесенных на затраты вспомогательных производств	23	69
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм оплаты труда работников, отнесенных на общепроизводственные расходы	25	69
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм оплаты труда работников, отнесенных на общехозяйственные расходы	26	69

Окончание таблицы 11.5

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм оплаты труда работников, отнесенных на расходы по исправлению брака	28	69
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм оплаты труда работников, отнесенных на затраты обслуживающих производств и хозяйств	29	69
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм оплаты труда работников, отнесенных на расходы по реализации	44	69
Возврат излишне перечисленных сумм в Фонд социальной защиты населения на расчетный счет	51	69
Удержания из заработной платы сумм отчислений в Фонд социальной защиты населения, производимых за счет работников организации	70	69
Отнесение на расчеты с виновными лицами части ущерба в связи с несвоевременным взносом платежей по отчислениям в Фонд социальной защиты населения	73	69
Отчисления в Фонд социальной защиты населения с сумм оплаты труда, связанных с реализацией основных средств, нематериальных активов, оборудования к установке, вложений во внеоборотные активы, материалов, валютных ценностей, ценных бумаг; отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм, связанных с содержанием производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации	91	69
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм выплат, произведенных работникам за работу по ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций	92	69
Отнесение за счет резерва отчислений в Фонд социальной защиты населения от сумм отпускных, отнесенных за счет резерва предстоящей оплаты работников организации; отнесение за счет резерва отчислений в Фонд социальной защиты населения от суммы вознаграждений за выслугу лет, отнесенных за счет резерва работников организации	96	69
Отчисления в Фонд социальной защиты населения от сумм оплаты труда работников, занятых при выполнении работ, относимых к расходам будущих периодов (ремонта объектов основных средств и др.)	97	69
Начисление санкций и пени по отчислениям в Фонд социальной защиты населения	99	69

11.8 Учет расчетов с подотчетными лицами

В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации железнодорожного транспорта сталкиваются с ситуацией, когда для решения какого-либо вопроса работнику выдаются суммы под отчет.

Работники организации, которым по решению нанимателя под отчет выдаются суммы на определенные цели (командировочные, операционно-хозяйственные расходы и т.п.), называются подотчетными лицами, а суммы, выданные им в подотчет, – подотчетными суммами.

Виды расходов, производимых подотчетными лицами, представлены на рисунке 11.8

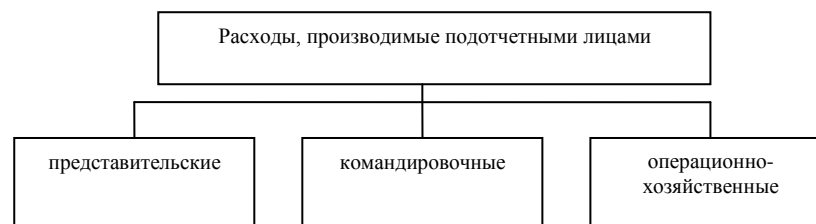


Рисунок 11.8 – Расходы, производимые за счет подотчетных сумм

Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены Правилами ведения кассовых операций наличными денежными средствами Республики Беларусь.

В составе расходов, производимых подотчетными лицами, наибольшую долю занимают командировочные расходы.

Служебной командировкой считается поездка работника по распоряжению руководителя организации для выполнения задания (работ) вне места постоянной работы. Основанием для выдачи денег на командировочные расходы является приказ по организации и командировочное удостоверение, подписанное руководителем.

Служебная командировка как по Республике Беларусь, так и за границу должна быть непосредственно связана с выполнением производственных задач. При этом работнику выдается письменное задание на время командировки с указанием цели, срока пребывания, результата работы, а в случае необходимости заключения договора поставки в письменном задании указывают предмет контракта, условия поставки, форму и вид платежа.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на оплату стоимости проезда к месту командировки и обратно, суточных и расходов по найму жилья по действующим в Республике Беларусь нормам. К расходам на командировки относятся также фактиче-

ские расходы по оформлению заграничных паспортов и других выездных документов, уплате государственной пошлины, сборов иностранных представительств, а также комиссионные при получении и обмене иностранной валюты.

Порядок расчета возмещения подотчетным лицам расходов по служебным командировкам в пределах Республики Беларусь осуществляется в соответствии с Инструкцией о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь.

Особенности направления работников в служебные командировки за границу установлены Положением о регулировании труда работников, направленных на работу в учреждения Республики Беларусь за границей, и гарантиях и компенсациях при служебных командировках за границу, утвержденным постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 14 апреля 2000 г. № 55 (в редакции постановления № 96 от 27.07.2005 г.).

При направлении работника в служебную командировку за границу *наиматель обязан выдать работнику аванс* в иностранной валюте. Сумма аванса, подлежащая выдаче работнику на указанные расходы, и возмещение суточных при окончательном расчете за краткосрочную командировку производится исходя из норм, установленных постановлением Министерства финансов от 30.01.2001 г. N 7 (в редакции от 17.10.2005 г.) "Об установлении норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу", с учетом особенностей, предусмотренных Положением № 55.

При расчете суточных по служебным командировкам за границу день пересечения границы при выезде из Республики Беларусь включается в дни, за которые суточные оплачиваются в иностранной валюте по нормам, установленным для страны, в которую командирован работник, а при возвращении в Республику Беларусь – в дни, за которые суточные выплачиваются в белорусских рублях по нормам, установленным для служебных командировок в пределах Республики Беларусь. При направлении работника в служебную командировку за границу следует учитывать, что при проезде по территории Республики Беларусь возмещение суточных производится в белорусских рублях по нормам, установленным законодательством по оплате служебных командировок в пределах Республики Беларусь.

Если работник выезжает в командировку за границу и возвращается обратно в тот же день, работнику выплачиваются суточные в иностранной валюте в размере 50 % от установленной нормы страны командирования.

В случае нахождения работника в командировке за границей более 60 дней выплата суточных осуществляется в размерах, установленных названным постановлением для работников учреждений Республики Беларусь за границей при командировании в пределах государства, где находится это учреждение.

При расчете суммы возмещения расходов по найму жилья по служебным командировкам за границу работнику обязательным условием является представление подтверждающих документов в оригинале. При отсутствии подтвер-

ждающих документов оплата данных производится в размере 5 % от предельной нормы возмещения расходов, установленной для страны командирования.

В порядке, установленном законодательством, за работниками, направленными в служебную командировку за границу, сохраняются место работы (должность) и заработная плата в течение всего срока командировки, но не ниже среднего заработка.

Порядок исчисления среднего заработка определяется в соответствии с постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 10 апреля 2000 г. № 47 (в редакции постановления № 8/14276 от 12.04.2006 г.).

В установленные сроки подотчетные лица обязаны представить отчеты о фактически израсходованных денежных средствах с приложением оправдательных документов. Отчеты по командировкам должны быть представлены в течение 3 дней по возвращении из командировки. Неизрасходованные суммы аванса подотчетные лица возвращают в кассу. Новый аванс подотчетным лицам выдается только после полного расчета по ранее выданному. В бухгалтерии авансовые отчеты проверяются и определяются расходы, подлежащие утверждению. Отчеты утверждаются руководителем организации железнодорожного транспорта.

Руководители организаций железнодорожного транспорта могут разрешать (в порядке исключения) производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. Дополнительные выплаты осуществляются за счет чистой прибыли, остающейся в организации после уплаты налогов и других платежей. Кроме того, за счет прибыли, остающейся в распоряжении данной организации, производится возмещение расходов, связанных с командировкой, лицам, не состоящим в штате организации. При этом командировочные расходы, начисляемые сверх установленных норм, включаются в доход работника, подлежащий обложению подоходным налогом с физических лиц.

Подотчетные лица должны расходовать полученные денежные средства только на те цели, на которые они выданы.

Авансы на хозяйственные расходы выдаются на срок до 3 дней. Список работников, имеющих право получать деньги под отчет на хозяйственные нужды, определяется приказом руководителя организации железнодорожного транспорта в начале года. В течение 3-дневного срока лица, получившие аванс, должны представить авансовый отчет об израсходованных суммах либо вернуть деньги в кассу предприятия. В качестве оправдательных к авансовому отчету должны быть приложены первичные документы, подтверждающие произведенные работником расходы: товарные чеки с наименованием приобретенного товара, чеки кассово-суммирующих аппаратов, корешки приходных кассовых ордеров и т. п.

Для отражения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет, используется счет **71 "Расчеты с подотчетными лицами"**.

К счету 71 "Расчеты с подотчетными лицами" открываются следующие субсчета:

71-1 "Расчеты с подотчетными лицами в официальной денежной единице Республики Беларусь";

71-2 "Расчеты с подотчетными лицами в долларах США";

71-3 "Расчеты с подотчетными лицами в рублях Российской Федерации";

71-4 "Расчеты с подотчетными лицами в евро";

71-9 "Расчеты с подотчетными лицами в других иностранных валютах".

Субсчет 71-1 "Расчеты с подотчетными лицами в официальной денежной единице Республики Беларусь" предназначен для учета сумм, выданных работникам организации под отчет на хозяйственные нужды, операционные расходы, командировочные расходы, а также суммы средств, выданные под отчет на нужды представительств в национальной валюте Республики Беларусь.

По дебету счета 71-1 "Расчеты с подотчетными лицами в официальной денежной единице Республики Беларусь" отражаются суммы в официальной денежной единице Республики Беларусь, выданные работникам под отчет на хозяйственные и командировочные расходы, в корреспонденции со счетом 50 "Касса", субсчет 50-1 "Касса организации".

По кредиту счета 71-1 "Расчеты с подотчетными лицами в официальной денежной единице Республики Беларусь" отражаются суммы по начислению командировочных расходов в корреспонденции со счетами учета затрат, а также израсходованные подотчетным лицом на установленные цели (приобретение оборудования, товарно-материальных ценностей (с учетом НДС) и прочие хозяйственные нужды).

Субсчета 71-2 "Расчеты с подотчетными лицами в долларах США", 71-3 "Расчеты с подотчетными лицами в рублях Российской Федерации", 71-4 "Расчеты с подотчетными лицами в евро", 71-9 "Расчеты с подотчетными лицами в других иностранных валютах" предназначены для учета сумм, выданных работникам организации железнодорожного транспорта под отчет на хозяйственные нужды, операционные расходы, командировочные расходы, а также суммы средств, выданные под отчет на нужды представительств в соответствующих иностранных валютах.

По дебету субсчетов отражаются суммы, выданные работникам под отчет на хозяйственные и командировочные расходы в соответствующих иностранных валютах, положительных курсовых разниц по суммам в иностранной валюте.

По кредиту субсчетов отражаются суммы в соответствующих иностранных валютах аналогично субсчету 71-1 "Расчеты с подотчетными лицами в официальной денежной единице Республики Беларусь".

В таблице 11.6 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

Таблица 11.6 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Возникновение дебиторской задолженности по подотчетным суммам</i>		
<i>Выдача подотчетных сумм</i>		
Выдача наличных денежных средств на командировочные расходы и денежных документов из кассы организации	71	50
Перечисление денежных средств в соответствующей валюте подотчетным лицам, находящимся за пределами организации	71	51, 52, 55
<i>Прочие операции по дебету счета 71</i>		
Отражение задолженности подотчетных лиц на сумму выручки от реализации продукции (товаров) на рынке	71	90
Отражение положительной курсовой разницы при переоценке дебиторской задолженности при росте курса валюты	71	98
<i>Погашение дебиторской задолженности по подотчетным суммам</i>		
<i>Приобретения активов для хозяйственной деятельности организации, а также оплата услуг сторонних организаций</i>		
Приобретение за счет подотчетных сумм оборудования к установке, прочих внеоборотных активов, а также отражение расходов на командировки, связанные с вложением во внеоборотные активы	07, 08	71
Приобретение за счет подотчетных сумм материальных ресурсов	10, 15, 16, 17	71
Отражение сумм НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам, оплаченным за счет подотчетных сумм	18	71
Приобретение за счет подотчетных сумм денежных документов	50	71
Оплата услуг сторонним организациям через подотчетное лицо	76	71
Оплата расходов, связанных с реализацией основных средств и прочих активов, произведенная подотчетными лицами	91	71
Оплата расходов по ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций за счет подотчетных сумм	92	71

Окончание таблицы 11.6

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение в расходы будущих периодов подотчетных сумм, израсходованных в текущем периоде	97	71
<i>Включение в затраты соответствующих расходов на основании авансового отчета</i>		
Списание командировочных расходов на затраты основного, вспомогательного производства	20, 23	71
Списание командировочных расходов работников организации на общепроизводственные затраты	25	71
Списание командировочных расходов руководящих работников, специалистов, служащих, расходов на хозяйственные нужды, представительских расходов на общехозяйственные затраты	26	71
Включение в себестоимость перевозок, продукции (работ, услуг) затрат ГСМ, понесенных командированным работником, использующим личный транспорт по договору об использовании личного транспорта в служебных целях	20, 25, 26	71
Списание командировочных и хозяйственных расходов, произведенных за счет подотчетных сумм, на затраты обслуживающих производств и хозяйств	29	71
Списание командировочных расходов за счет средств целевого финансирования	86	71
<i>Возврат неиспользованных денежных средств</i>		
Возврат в кассу неизрасходованных сумм, ранее выданных под отчет	50	71
Возврат подотчетных сумм, ранее выданных в иностранной валюте, на валютный счет предприятия	52	71
<i>Прочие операции по кредиту счета 71</i>		
Отнесение на виновных лиц подотчетных сумм при нецелевом их использовании, а также сумм, не возвращенных в срок подотчетным лицом	73	71
Отражение отрицательной курсовой разницы при переоценке дебиторской задолженности при снижении курса валюты	98	71

Обобщение информации синтетического учета по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» осуществляется в соответствующей ведомости учета расчетов с подотчетными лицами за отчетный период.

Аналитический учет расчетов по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется в разрезе подотчетных лиц.

11.9 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

В результате хозяйственной деятельности в организациях возникают разнообразные расчеты с персоналом: по оплате труда, подотчетным суммам и прочим операциям. В бухгалтерском учете *к прочим операциям* относятся расчеты: по предоставленным кредитам и займам, возмещению материального ущерба и иные расчеты. Для организаций железнодорожного транспорта в составе прочих операций выделяют расчеты с персоналом за форменную одежду.

Для ведения бухгалтерского учета расчетов с работниками организации железнодорожного транспорта по прочим операциям применяется счет **73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"**.

К счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" открываются следующие субсчета:

- 73-1 "Расчеты по предоставленным займам";
- 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба";
- 73-3 "Расчеты по предоставленным кредитам";
- 73-4 "Расчеты за форменную одежду";
- 73-9 "Иные расчеты".

На субсчете 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков и др.).

Займы предоставляются работникам под их обязательства, оформленные в соответствии с правилами банковского кредитования. Организация обязана, согласно действующим положениям, вести расчеты с получателями займа, взимать очередные платежи и погашать выданный займ в установленные сроки.

По дебету субсчета 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" отражаются суммы предоставленных работникам займов; начисленных процентов по выданным займам; начисленных штрафных санкций за нарушение условий договора займа.

По кредиту субсчета 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" отражаются суммы платежей, поступивших от работника в счет погашения задолженности по заемным средствам, начисленным процентам; займов, выданных работнику организации, но не возвращенных в срок, подлежащих по

истечении срока исковой давности списанию на внереализационные расходы.

На субсчете 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" отражаются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации железнодорожного транспорта в результате недостач и хищений денежных средств и товарно-материальных ценностей, а также по возмещению других видов ущерба.

По дебету субсчета 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" отражаются суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц в случае выявления недостач материальных ценностей по цене их приобретения, а также в части превышения рыночной стоимости над стоимостью приобретения недостающих ценностей.

При установлении виновных лиц по несохранным перевозкам, состоящих в штате структурного подразделения, субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" дебетуется в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам".

По недостачам и потерям, явившимся следствием злоупотреблений, руководитель предприятия обязан направить дело в судебно-следственные органы и предъявить гражданский иск не позднее пяти дней после обнаружения недостач и хищений.

По кредиту субсчета 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" отражаются суммы внесенных и удержанных из заработной платы работников платежей в счет погашения задолженности за причиненный ущерб, списание причитающейся суммы задолженности по истечении срока исковой давности и недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска.

Аналитический учет расчетов по возмещению материального ущерба необходимо вести по каждому виновному лицу.

На субсчете 73-3 "Расчеты по предоставленным кредитам" отражаются расчеты с работниками организации железнодорожного транспорта за имущество, проданное им в кредит организацией, где работает работник. Применяются следующие виды расчетов за имущество, проданное в кредит:

– перечисление торговым организациям суммы очередных платежей путем удержания из заработной платы на основании поручений-обязательств работников, купивших товары в кредит;

– перечисление торговым организациям полной суммы предоставленного работникам кредита за счет полученного для этой цели банковского кредита. Погашение кредита производится путем последующих удержаний из заработной платы работников и перечисления указанных сумм банку.

При увольнении или переводе работника, получившего товары в кредит, остаток задолженности удерживается из сумм, причитающихся ему по окончательному с ним расчету в размере, установленном действующим законо-

дательством. Если задолженность полностью не погашена, то об увольнении должника сообщается торговой организации, продавшей товар в кредит, и, если расчет с торговой организацией был произведен полностью за счет кредита банка, эта торговая организация обязана вернуть неударженные суммы организации для погашения задолженности банку по ссуде.

По дебету субсчета 73-3 "Расчеты по предоставленным кредитам" отражаются суммы задолженности работников за товары, приобретенные ими в кредит, в сумме, причитающейся к оплате торговой организации; принятой задолженности по кредиту, предоставленному работникам в другом структурном подразделении; по выдаче займа работникам организации на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство.

По кредиту субсчета 73-3 "Расчеты по предоставленным кредитам" отражаются суммы внесенных платежей в счет погашения задолженности за предоставленный кредит; удержанные суммы из заработной платы работников в счет погашения задолженности; переданная задолженность другому структурному подразделению организациями основной деятельности; списание причитающейся задолженности по истечении срока исковой давности на финансовые результаты организации.

На субсчете 73-4 "Расчеты за форменную одежду" отражаются расчеты с работниками организации по стоимости выданной форменной одежды за минусом скидки, предоставляемой в момент выдачи одежды. Сумма скидки относится на счета учета затрат по соответствующим статьям Номенклатуры расходов.

При переводе работника, получившего форменную одежду, в другую организацию железнодорожного транспорта на остаток задолженности за форменную одежду предъявляют счет той организации, куда переведен работник. Эта организация обязана оплатить предъявленную задолженность и удержать ее с работника в сроки, указанные в документах.

В случае увольнения работника он обязан или полностью погасить числящуюся за ним задолженность за полученную форменную одежду, или выдать обязательство о погашении задолженности с учетом установленной рассрочки платежей. При нарушении уволенным работником сроков платежей взыскание производится путем получения нотариальной исполнительной надписи или предъявления судебного иска. Предоставленная скидка с него не взыскивается.

По дебету субсчета 73-4 "Расчеты за форменную одежду" отражаются суммы начисленной задолженности за форменную одежду с учетом скидки; принятой задолженности по форменной одежде, полученной работником в другом структурном подразделении организациями основной деятельности; начисленного налога на доходы физических лиц со стоимости бесплатно выданной форменной одежды или с суммы предоставленной скидки.

По кредиту субсчета 73-4 "Расчеты за форменную одежду" отражаются

суммы внесенных или удержанных из заработной платы работников платежей в счет погашения задолженности за форменную одежду; переданной задолженности по форменной одежде другому структурному подразделению; переданной задолженности в другие организации; списание причитающейся задолженности по истечении срока исковой давности.

На субсчете 73-9 "Иные расчеты" отражаются расчеты с работниками организации железнодорожного транспорта за трудовые книжки, талоны на молоко, удостоверения и проездные билеты, по возмещению транспортных расходов, произведенных сотрудниками, работа которых носит разъездной характер, если они не обеспечиваются служебным транспортом, по возмещению расходов на прохождение медкомиссии и другие расчеты.

По дебету субсчета 73-9 "Иные расчеты" отражается компенсация транспортных расходов сотрудникам, работа которых носит разъездной характер, если они не обеспечиваются служебным транспортом, возмещение расходов на прохождение медкомиссии; задолженность работников за трудовые книжки и вкладыши; суммы, предъявленные к удержанию с работников за утерянные удостоверения и проездные билеты; суммы начисленного налога на доходы физических лиц.

По кредиту субсчета 73-9 "Иные расчеты" отражается списание транспортных расходов работников, затрат на прохождение медкомиссии, выдачу молока и других затрат при условии включения их величины в себестоимость перевозок, продукции (работ, услуг).

В таблице 11.7 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с персоналом по прочим операциям.

Т а б л и ц а 11.7 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Возникновение дебиторской задолженности по прочим операциям</i>		
<i>Возникновение дебиторской задолженности по предоставленным займам и кредитам</i>		
Предоставление работнику займа или оплата в счет займа (по письменному заявлению)	73	50, 51
Предоставление работнику займа (при условии выплаты из кассы другого структурного подразделения)	73	79
Предоставление работнику предприятия займа в виде продукции, материальных ресурсов, объектов основных средств (жилье) и др.	73	90, 91
Начисление процентов за пользование займом, штрафных санкций за нарушение условий договора займа работником	73	92

Продолжение таблицы 11.7

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Возникновение дебиторской задолженности по возмещению материального ущерба</i>		
Отнесение стоимости выявленного брака на виновное лицо	73	28
Отнесение на виновное лицо задолженности по своевременно не возвращенным подотчетным суммам	73	71
Отнесение сумм претензий на счета виновных лиц (работников организации)	73	76
Отнесение стоимости средств индивидуальной защиты (далее – СИЗ) на ответственное лицо, не возвратившее СИЗ	73	94
<i>Возникновение дебиторской задолженности по расчетам за форменную одежду</i>		
Выдача форменной одежды работнику организации со склада: – на сумму скидки со стоимости форменной одежды – на оставшуюся к погашению сумму задолженности за форменную одежду	20	10
	73	10
<i>Возникновение дебиторской задолженности по иным расчетам</i>		
Выплата страхового возмещения работнику при наступлении страхового случая; компенсация за использование личного имущества в служебных целях	73	50, 51
Возникновение задолженности работника за отгруженные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги другими структурными подразделениями железной дороги	73	79
Отнесение на материально ответственное лицо потерь и недостачи материальных ресурсов сверх норм естественной убыли	73	94
Отнесение на материально ответственное лицо разницы между взыскиваемой суммой недостающих материальных ценностей и их учетной стоимостью	73	98
Начисление НДС на разницу между взыскиваемой суммой недостающих материальных ценностей и их учетной стоимостью	73	68
<i>Погашение дебиторской задолженности по прочим операциям</i>		
<i>Погашение дебиторской задолженности по предоставленным займам и кредитам</i>		
Поступление от работника сумм в погашение предоставленного ему займа и процентов по нему	50, 51	73

Продолжение таблицы 11.7

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Удержание из заработной платы работника сумм в погашение выданного займа и процентов по нему	70	73
Поступление суммы платежей от работника в счет погашения задолженности по заемным средствам, начисленным процентам (в случае, если погашение займа производится в кассу другого структурного подразделения); сумм на выплату займов работников, полученных от других структурных подразделений	79	73
За счет средств организации произведено погашение ссуды, выданной ранее работнику	92	73
<i>Погашение дебиторской задолженности по возмещению материального ущерба</i>		
Принятие к учету материальных ресурсов в счет погашения недостачи материально ответственными лицами	10, 15, 16, 17	73
Погашение суммы недостачи, хищения путем внесения наличных денежных средств работниками организации	50	73
Погашение суммы недостачи, хищения путем внесения денежных средств работниками на расчетный счет организации	51	73
Удержание из заработной платы работника организации суммы недостачи или хищения материальных ценностей	70	73
Списание невзысканной задолженности работника по истечении срока исковой давности	92	73
Списание суммы недостачи или хищения с материально ответственного лица по причине отказа судом в удовлетворении иска по взысканию недостачи	94	73
<i>Погашение дебиторской задолженности по расчетам за форменную одежду</i>		
Погашение работниками стоимости выданной форменной одежды (наличным и безналичным путем)	50, 51	73
Удержание из заработной платы работника организации стоимости выданной форменной одежды	70	73
<i>Погашение дебиторской задолженности по иным операциям</i>		
Начисление компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях	08, 20, 23, 25, 26	73

Окончание таблицы 11.7

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение задолженности работнику по приобретенному топливу для заправки личного автомобиля, используемого в служебных целях	10	73
Принятие к учету суммы НДС при приобретении топлива для заправки личного автомобиля, используемого в личных целях	18	73
Внесение в кассу работником организации частичной оплаты за путевку	50	73
Начисление страхового возмещения работнику при наступлении страхового случая	76	73

Обобщение информации синтетического учета по счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" осуществляется в соответствующей ведомости учета расчетов с персоналом по прочим операциям за отчетный период.

Аналитический учет расчетов по счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" ведется по каждому работнику организации в соответствии с характером и видом возникающих с ними расчетов.

11.10 Учет расчетов с учредителями

Все организации, создаваемые для того или иного вида хозяйственной деятельности, независимо от формы собственности могут учреждаться физическими, юридическими лицами и государством. Согласно учредительным документам учредители имеют определенные обязательства перед вновь созданной организацией, а также пользуются определенными правами. Учредители могут передавать вновь образованной организации основные, оборотные, денежные средства, а также нематериальные активы. Кроме этого, учредители могут претендовать на часть прибыли, получаемой организацией.

Объединение "Белорусская железная дорога" является государственным унитарным предприятием. Учредителем железной дороги, отделений дороги и структурных подразделений является государство. Отделения железной дороги могут выступать учредителями своих дочерних предприятий (сельскохозяйственные, ОРСы, рестораны, аптеки, Желдорсервис и т. д.).

Уставные фонды железной дороги, их отделений и структурных подразделений, дочерних организаций формируются и регулируются законодательством и их учредительными документами.

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями по вкладам в уставный фонд организации, по выплате доходов (дивидендов) и другим расчетам используют счет 75 "Расчеты с учредителями". Унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с

уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного управления.

К счету 75 "Расчеты с учредителями" открываются следующие субсчета:

75-1 "Расчеты по вкладам в уставный фонд";

75-2 "Расчеты по выплате доходов";

75-3 "Отчисления в части прибыли республиканскими унитарными предприятиями".

На субсчете 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный фонд" учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в ее уставный фонд.

Фактически внесенные вклады учредителей могут осуществляться как в виде денежных средств, так и в виде материальных и иных ценностей. Отражение вкладов учредителей осуществляется по кредиту счета 75-1 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств и счетов учета материальных ценностей.

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный фонд с учредителями (участниками) организаций других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 80 "Уставный фонд", субсчет 80-1 "Уставный фонд", производится на всю величину уставного фонда, объявленную в учредительных документах.

Унитарные предприятия применяют субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный фонд" для учета расчетов с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества). Эти предприятия именуют данный субсчет "Расчеты по выделенному имуществу". Учетные записи по нему производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный фонд.

На субсчете 75-2 "Расчеты по выплате доходов" учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов.

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации товаром, продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции с кредитом счетов 90 "Реализация" или 91 "Операционные доходы и расходы".

Субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов" применяется также для отражения суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты; расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества.

На субсчете 75-3 "Отчисления в части прибыли республиканскими унитарными предприятиями" учитываются отчисления в части прибыли республиканскими унитарными предприятиями, имущество которых находится на праве хозяйственного ведения.

В соответствии с Положением о порядке исчисления и уплаты в бюджет части прибыли республиканскими унитарными предприятиями, имущество которых находится на праве хозяйственного ведения, разработанным в соответствии с Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 января 2001 г. № 129 "О получении государством части прибыли государственных унитарных предприятий, имущество которых находится на праве хозяйственного ведения" и утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27 февраля 2001 г. № 21, установлен механизм исчисления, отражения в бухгалтерском учете и уплаты в бюджет государственными унитарными предприятиями рассчитываемой в установленном порядке части прибыли.

Государственные унитарные предприятия ежемесячно уплачивают в республиканский (или местный) бюджет часть прибыли по установленному нормативу либо в размерах, зависящих от фактического уровня рентабельности. Фактический уровень рентабельности определяется как отношение прибыли, полученной в отчетном месяце от реализации продукции, товаров, работ, услуг, к сумме затрат на производство и реализацию продукции, товаров, работ, услуг в организациях, осуществляющих производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, реализацию товаров.

В таблице 11.8 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с учредителями.

Таблица 11.8– Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 75 "Расчеты с учредителями"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Возникновение дебиторской и погашение кредиторской задолженности по расчетам с учредителями</i>		
<i>Возникновение дебиторской и погашение кредиторской задолженности по вкладам в уставный фонд</i>		
Возврат вкладов учредителям имуществом при выходе их из состава учредителей	75	01, 04, 07, 08, 10, 11, 15, 16, 20, 41, 58
Возврат вкладов учредителям денежными средствами при выходе из состава учредителей	75	50, 51, 52, 55
Отражение задолженности участника по вкладу в уставный фонд организации в установленном учредительными документами размере (объявлен уставный фонд организации)	75	80

Продолжение таблицы 11.8

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание убытков в конце финансового года за счет дополнительных взносов учредителей	75	84
<i>Возникновение дебиторской и погашение кредиторской задолженности по выплате доходов</i>		
Выплата учредителям дивидендов наличными денежными средствами, в безналичном порядке в денежных единицах РБ и в иностранной валюте	75	50, 51, 52
Выплата учредителям дивидендов со специального счета в банке	75	55
Удержание подоходного налога с доходов физических лиц	75	68
Выплата дивидендов от участия в деятельности организации продукцией, товарами, работами, услугами	75	90
<i>Возникновение дебиторской и погашение кредиторской задолженности по отчислениям в части прибыли республиканскими унитарными организациями</i>		
Перечисление части прибыли государственными унитарными организациями	75	51
<i>Погашение дебиторской и возникновение кредиторской задолженности по расчетам с учредителями</i>		
<i>Погашение дебиторской и возникновение кредиторской задолженности по вкладам в уставный фонд</i>		
Принятие к учету оборудования к установке и других внеоборотных активов, внесенных учредителем в счет вклада в уставный фонд организации	07, 08	75
Принятие к учету материальных ресурсов от учредителя в счет вклада в уставный фонд организации	10, 15	75
Принятие к учету объекта незавершенного производства в счет вклада в уставный фонд организации	20	75
Принятие к учету наличных денежных средств в счет вклада учредителя в уставный фонд организации	50	75
Поступление на расчетный и валютный счета организации денежных средств в качестве вклада в уставный фонд организации	51, 52	75
Принятие к учету ценных бумаг от учредителя в качестве вклада в уставный фонд организации	58	75

Окончание таблицы 11.8

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражено закрытие или разукрупнение организации; задолженность организации по возврату вкладов учредителям (участникам) организации при уменьшении уставного фонда (после внесения изменений в учредительные документы)	80	75
Распределение добавочного фонда между учредителями	83	75
<i>Погашение дебиторской и возникновение кредиторской задолженности по выплате доходов</i>		
Начисление дивидендов учредителям, не являющимся работниками данной организации	84	75
<i>Погашение дебиторской и возникновение кредиторской задолженности по отчислениям в части прибыли республиканскими унитарными организациями</i>		
Начисление суммы отчислений части прибыли государственными унитарными предприятиями	84	75

Аналитический учет по счету 75 "Расчеты с учредителями" ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами – собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

11.11 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для учета расчетных отношений с различными субъектами хозяйствования и физическими лицами в организациях железнодорожного транспорта используется активно-пассивный счет **76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"**. На этом счете отражается информация о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

К счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" на железнодорожном транспорте открываются следующие субсчета:

76-1 "Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам";

76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию";

76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам";

76-4 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам";

76-5 "Расчеты по депонированным суммам";

76-6 "Расчеты за товары, проданные в кредит";

76-7 "Расчеты с населением за товары, работы, услуги";

76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям";
76-9 "Расчеты с организациями по прочим операциям";
76-0 "Расчеты по формированию стоимости основных средств".

На субсчете 76-1 "Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам" учитываются расчеты по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов. Удержание сумм в пользу третьих лиц из заработной платы работников производится по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", субсчет 70-1 "Начисленная заработная плата" и кредиту субсчета 76-1 "Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам". Перечисление удержанных сумм отражается по дебету субсчета 76-1 "Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала организаций железнодорожного транспорта, в том числе по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Начисленные суммы страховых платежей отражаются по кредиту субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат или других источников возмещения страховых платежей.

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Кроме того, в дебет субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" списываются потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей и т. п.) с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и других. Сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации, в корреспонденции с кредитом счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 73-9 "Иные расчеты", также отражается по дебету субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию".

Суммы страхового возмещения, полученные от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражаются по дебету счета 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютные счета" и кредиту субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" в дебет счета 92 "Внерезультативные доходы и расходы", субсчет 92-2 "Внерезультативные расходы для целей налогообложения".

Аналитический учет по субсчету 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам" отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам. На данном субсчете в Управлении Белорусской железной дороги учитываются также расходы по признанным или присужденным в пользу грузополучателей претензиям за несохранные перевозки, а также расчеты по поступившим на счета суммам, по которым отсутствуют документы, позволяющие определить их назначение.

Признанные или присужденные суммы, поступление денежных средств, которые в связи с отсутствием или задержкой документов нельзя отнести на другие счета расчетов, отражаются по кредиту субсчета 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам". Отражение сумм, выплаченных клиентуре, списание невыясненной задолженности учитывается по дебету субсчета 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам".

По дебету счета 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам" отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

– к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленному при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствию цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или с кредитом счетов учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);

– к поставщикам материальных ресурсов, к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

– к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

– за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат;

– к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

– по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), в корреспонденции с кредитом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы", субсчет 92-2 "Внереализационные расходы для целей налогообложения".

Счет 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам" кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств. Суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам".

На субсчете 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам" также учитываются расчеты с грузоотправителями и грузополучателями по штрафам, взыскиваемым в безакцептном порядке в соответствии с Уставом железной дороги, а также расчеты по признанным плательщиками штрафам, взыскиваемым в акцептном порядке по платежным требованиям-поручениям или по полученным решениям суда о взыскании штрафов. Суммы штрафов, подлежащие взысканию с грузоотправителей и грузополучателей по предъявленным платежным документам, относятся в дебет субсчета 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам" в корреспонденции с кредитом счета 92 "Внереализационные доходы и расходы", субсчет 92-1 "Внереализационные доходы". По кредиту субсчета 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам" отражаются суммы, поступившие от плательщиков, в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по субсчету 76-3 "Расчеты по претензиям и несохранным перевозкам" ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76-4 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76-4 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" и кредиту счета 91 "Операционные доходы и расходы", субсчет 91-1 "Операционные доходы". Активы, полученные организацией в счет доходов, приходуется по дебету счетов учета активов (51 "Расчетный счет" и другие) и кредиту субсчета 76-4 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

На субсчете 76-5 "Расчеты по депонированным суммам" учитываются расчеты с работниками организации железнодорожного транспорта по суммам,

начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей).

Депонированные суммы отражаются по кредиту счета 76-5 "Расчеты по депонированным суммам" и дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", субсчет 70-3 "Расчеты по заработной плате при выплате через кассу организации". При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету счета 76-5 "Расчеты по депонированным суммам" и кредиту счетов учета денежных средств.

На субсчете 76-6 "Расчеты за товары, проданные в кредит" учитываются расчеты с работниками организации за товары, проданные им в кредит.

Организации на основании выданных этими работниками поручений-обязательств удерживают из их заработной платы суммы очередных платежей, дебетуя счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", субсчет 70-1 "Начисленная заработная плата", в корреспонденции с кредитом субсчета 76-6 "Расчеты за товары, проданные в кредит" (по лицевым счетам торговых организаций). При перечислении удержанных сумм в пользу торговой организации субсчет 76-6 "Расчеты за товары, проданные в кредит" дебетуется в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На субсчете 76-7 "Расчеты с населением за товары, работы, услуги" отражаются расчеты с населением за товары, работы, услуги, реализуемые организацией железнодорожного транспорта. По дебету субсчета 76-7 "Расчеты с населением за товары, работы, услуги" отражается отпускная стоимость товаров, работ и услуг в корреспонденции со счетом 90 "Реализация". По кредиту данного субсчета отражается уменьшение задолженности на сумму, фактически оплаченную покупателями, в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Субсчет 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" предназначен для учета расчетов с физическими лицами по прочим операциям, кроме расчетов за реализованную продукцию, товары, работы, услуги. На данном субсчете отражаются расчеты с жильцами за коммунальные услуги, расчеты физических лиц с профсоюзной организацией и др.

Суммы начисленной квартирной платы, а также причитающиеся суммы за жилье и коммунальные услуги с работников, проживающих в объектах жилищного фонда, числящихся на балансе организаций, отражаются по дебету субсчета 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" в корреспонденции с кредитом счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства». Полученные суммы направляются на покрытие затрат согласно утвержденным сметам.

Суммы предоставленных гражданам субсидий из бюджета отражаются в корреспонденции с дебетом счета 86 "Целевое финансирование", субсчет 86-1 "Целевые финансирования и поступления из бюджета".

По кредиту субсчета 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" отражаются суммы, поступившие от квартиросъемщиков, в корреспонденции с дебетом учета денежных средств или счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", субсчет 70-1 "Начисленная заработная плата", если задолженность по квартплате удерживается из заработной платы. Также начисленные суммы квартирной платы могут передаваться для оплаты другим структурным подразделениям организации, что отражается в корреспонденции со счетом 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 79-2 "Расчеты со структурными подразделениями организаций основной деятельности по текущим операциям" или 79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям".

На субсчете 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" ведется учет членских взносов и использования средств профсоюзных организаций. Профсоюзные взносы удерживаются из заработной платы работников, что отражается по дебету субсчета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", субсчет 70-1 "Начисленная заработная плата", и кредиту субсчета 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям". Перечисление профсоюзных взносов отражается по дебету субсчета 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" и кредиту счета 51 "Расчетные счета" или в корреспонденции со счетом 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 79-2 "Расчеты со структурными подразделениями организаций основной деятельности по текущим операциям" или 79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям".

Поступление денежных средств от профсоюзных организаций для других организаций Белорусской железной дороги на выплату материальной помощи и премий работникам отражают в корреспонденции со счетом 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 79-2 "Расчеты со структурными подразделениями организаций основной деятельности по текущим операциям" или 79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям", или счетом 51 "Расчетные счета".

По дебету субсчета 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" отражается начисление работникам выплат за счет членских взносов в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", субсчет 70-1 "Начисленная заработная плата". Выплата материальной помощи за счет средств профсоюзных организаций отражается по дебету субсчета 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" в корреспонденции с кредитом счета 50 "Касса". За счет средств профсоюзной организации может быть оплачена стоимость выданной путевки, что отражается записью по дебету субсчета 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" в корреспонденции с субсчетом 73-9 "Иные расчеты".

На субсчете 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" также ведется учет расчетов с лицами, не являющимися работниками данной

организации, по приобретению путевок и т. п. Стоимость путевок, подлежащая оплате работником (пенсионером), отражается по дебету субсчета 76-8 "Расчеты с физическими лицами по прочим операциям" в корреспонденции со счетом 92 "Внереализационные доходы и расходы", субсчет 92-1 "Внереализационные доходы".

На субсчете 76-9 "Расчеты с организациями по прочим операциям" отражаются расчеты с организациями железнодорожного транспорта по прочим операциям, не учтенным на предыдущих субсчетах.

На субсчете 76-0 "Расчеты по формированию стоимости основных средств" отражаются расчеты по приобретению объектов основных средств в структурных подразделениях. В бухгалтерском учете по дебету субсчета 76-0 "Расчеты по формированию стоимости основных средств" отражается формирование стоимости капитальных вложений в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др. По кредиту субсчета 76-0 "Расчеты по формированию стоимости основных средств" отражается передача капитальных вложений с учетом НДС в корреспонденции с кредитом счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 79-1 "Расчеты со структурными подразделениями организаций основной деятельности по текущим операциям".

Аналитический учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ведется по каждому дебитору и кредитору.

В таблице 11.9 представлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

Т а б л и ц а 11.9 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 76 "Расчетов с разными дебиторами и кредиторами"**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Возникновение и погашение дебиторской задолженности</i>		
<i>Возникновение дебиторской задолженности</i>		
Предъявление претензий поставщикам и подрядчикам за невыполнение договорных обязательств по поставке внеоборотных активов (недопоставка выявлена в процессе приемки по количеству и качеству)	76	08
Предъявление претензии поставщику по недопоставке материальных ресурсов, выявленной в процессе приемки ценностей по количеству и качеству (согласно условиям договора недостача подлежит возмещению поставщиком, перевозчиком, страховой компанией и др.)	76	15
Предъявление претензии поставщику за поставку некачественного сырья по фактической стоимости брака	76	28

Продолжение таблицы 11.9

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Определение платы родителей за содержание ребенка в детском дошкольном учреждении, подлежащая возмещению родителями	76	29
Предъявление претензий поставщику за нарушение условий договора	76	60
Начисление НДС на сумму претензии, выставленной поставщику	76	68
Начисление пособия по больничному листу в связи с несчастным случаем на производстве	76	70
Начисление страхового возмещения работнику при наступлении страхового случая	76	73
Начисление процентов займодавцем по предоставленному займу	76	91
Начисление суммы штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договора, подлежащих взысканию с грузоотправителей и грузополучателей по предъявленным платежным документам, либо на присужденную сумму согласно решению суда	76	92
<i>Погашение (списание) дебиторской задолженности</i>		
Погашение поставщиками и подрядчиками суммы по претензии, выставленной по недопоставленным вложениям во внеоборотные активы (недопоставка выявлена в процессе приемки по количеству и качеству)	08	76
Поступление денежных средств в счет погашения дебиторской задолженности	50, 51, 52, 55	76
Списание суммы дебиторской задолженности, нереальной для взыскания, с истекшим сроком исковой давности или неустраиваемых долгов за счет резерва по сомнительным долгам	63	76
Списание суммы дебиторской задолженности, нереальной для взыскания, по которой истек срок исковой давности	92	76
Списание суммы предъявленной претензии в пользу поставщика в результате отказа суда в удовлетворении иска	94	76
<i>Возникновение и погашение кредиторской задолженности</i>		
<i>Возникновение кредиторской задолженности</i>		
Отражение фактических затрат: связанных с приобретением объектов основных средств и нематериальных активов; по монтажу оборудования; на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств (при осуществлении работ подрядным способом)	08	76

Продолжение таблицы 11.9

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение сумм таможенных пошлин, уплаченных при приобретении активов	08, 10, 41	76
Принятие к оплате расчетных документов поставщиков и подрядчиков по полученным материальным ресурсам	10, 15	76
Принятие к учету суммы отклонений, выявленной в результате сверки расчетов с поставщиками в текущем году (задолженность по учету числилась ниже реальной) либо обычной записью, либо методом «красное сторно»	16	76
Отражение страховых взносов по видам обязательного страхования, включаемым в себестоимость перевозок (производства продукции, работ, услуг)	20, 23, 25, 26, 29	76
Отражение страховых взносов по видам добровольного страхования по установленному перечню, определяемому Президентом Республики Беларусь	20, 23, 25, 26, 29	76
Включение в себестоимость перевозок (производства продукции, работ, услуг) суммы отчислений на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20, 23, 25, 26, 29	76
Начисление задолженности сторонним организациям за услуги по исправлению брака	28	76
Ошибочное зачисление банком денежных средств на расчетный и другие счета организации	51, 52, 55	76
Удержание из заработной платы работников организации профсоюзных взносов; сумм по исполнительным листам; суммы квартплаты, платы за содержание детей в детских дошкольных учреждениях; депонирование заработной платы	70	76
Выдача работникам организации дорожных чеков для оплаты командировочных расходов	71	76
Отражение суммы присужденных (начисленных) штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договора (в учете у должника) согласно решению суда; расходов, возникших по судебным разбирательствам; отражение страховых взносов по видам добровольного страхования, сверх установленного перечня; начисление процентов за пользование заемными денежными средствами (в учете пользователя)	92	76
<i>Погашение (списание) кредиторской задолженности</i>		
Выплата алиментов через кассу или с расчетного счета	76	50, 51
Перечисление профсоюзных взносов; оплата таможенным органам за нанесение марок таможенного контроля	76	51

Окончание таблицы 11.9

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Удержание подоходного налога с авторского гонорара (автор – физическое лицо)	76	68
Отражение сумм потерь от страхового случая, произошедшего в других структурных подразделениях	76	79
Списание дебиторской задолженности, неустребо-ванной депонентами в установленные сроки	76	92

11.12 Учет внутрихозяйственных расчетов

Особенностью системы расчетов на железнодорожном транспорте является наличие внутренних расчетов, которые являются элементом системы организации внутридорожных хозяйственных отношений, возникающих на основе закрепления имущества в хозяйственном ведении за организациями, входящими в состав железной дороги и имеющими самостоятельный баланс. Для учета внутренних расчетов на Белорусской железной дороге применяется синтетический счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Объектами внутренних расчетов являются доходные поступления и доходы от перевозок, стоимость материалов верхнего строения пути, топлива, другие производственные запасы, налоги и средства на капитальные вложения, фонды и резервы, средства финансирования и другие, полученные или переданные через систему внутридорожных отношений.

Для обобщения информации о всех видах внутрихозяйственных расчетов, включаемых в общий баланс объединения, предназначен счет **79 "Внутрихозяйственные расчеты"**.

К счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" в организациях железнодорожного транспорта открыты следующие субсчета:

79-1 "Расчеты по налогу на прибыль";

79-2 "Расчеты со структурными подразделениями организаций основной деятельности по текущим операциям";

79-3 "Расчеты за материалы верхнего строения пути";

79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов";

79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям";

79-6 "Расчеты по доходам от перевозок".

Субсчет 79-1 "Расчеты по налогу на прибыль" ведется:

- в Управлении дороги – по расчетам с отделениями дороги;
- в структурных подразделениях дороги – по передаче суммы начисленного налога на прибыль в отделения дороги;
- в отделениях дороги, на предприятиях дорожного подчинения – по расчетам с Управлением дороги.

Управление дороги на субсчете 79-1 "Расчеты по налогу на прибыль" учитывает удерживаемые при расчетах отделениями дороги суммы налога на прибыль. Удерживаемые суммы записываются в кредит субсчета 79-1 и дебет субсчета 79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям" (в отделениях дороги эти операции записываются в обратной корреспонденции). С дебета субсчета 79-1 суммы налога на прибыль списываются в кредит счета 99 "Прибыли и убытки".

Расчеты с организациями по удержанию налога на прибыль, подлежащего передаче Управлению дороги, отделения дороги учитывают по дебету субсчета 79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям" и кредиту субсчета 79-1 "Расчеты по налогу на прибыль".

Субсчет 79-2 "Расчеты со структурными подразделениями организаций основной деятельности по текущим операциям" используется при расчетах отделений со структурными подразделениями дороги и структурных подразделений друг с другом через отделения дороги по текущим операциям.

Субсчет 79-3 "Расчеты за материалы верхнего строения пути" могут использовать путевые машинные станции и дистанции пути для расчетов со службой пути за полученные ими материалы верхнего строения пути, оплата которых произведена Управлением дороги с расчетного счета дороги.

Субсчет 79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов" используется при передаче Управлением и отделениями дороги суммы произведенных капитальных вложений на приобретение или создание объектов основных средств или нематериальных активов в отделения или структурные подразделения с последующей их постановкой на учет у принимающих организаций. У передающей организации данная операция отражается по дебету субсчета 79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов" и кредиту счета 01 "Основные средства", субсчета 01-7 "Основные средства за счет капитальных вложений Управления дороги для организаций основной деятельности", 01-8 "Основные средства за счет капитальных вложений организаций основной деятельности для обособленных структурных подразделений". У принимающей организации субсчет 79-4 "Расчеты по перераспределению основных средств и нематериальных активов" кредитуется в корреспонденции со счетом 01 "Основные средства".

Субсчет 79-5 "Расчеты с Управлением дороги и организациями основной деятельности по текущим операциям" используется при расчетах Управления БЖД с отделениями дороги и отделений друг с другом по текущим операциям.

Субсчет 79-6 "Расчеты по доходам от перевозок" предназначен для учета сумм доходов от перевозок, начисленных отделениями и переданных через ИРЦ в Управление дороги для распределения.

Аналитический учет по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" ведется по каждому отделению, структурному подразделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс.

Корреспонденция счетов по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" в разрезе субсчетов приведена в соответствующих главах учебника.

При составлении отчетности по затратам формы 69-жел в отделениях и Управлении дороги суммы по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" отражаются в таблице 3 "Расходы по иным видам деятельности" с целью их исключения из состава произведенных расходов при составлении отчета о прибылях и убытках формы 2.

Учет внутрихозяйственных расчетов ведется в ведомостях аналитического учета по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

11.13 Общие сведения об отчетности по расчетам

Информация о состоянии расчетов организаций железнодорожного транспорта содержится в бухгалтерской и статистической отчетности.

В активе **Бухгалтерского баланса** (форма 1) по строке 250 "Дебиторская задолженность" отражается задолженность всех групп дебиторов перед организацией: задолженность покупателей и заказчиков за отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги до момента поступления платежей за них на расчетный (или иной) счет организации либо зачета взаимных требований, задолженность учредителей (участников) организации по вкладам в уставный фонд данной организации, задолженность, которая отражена по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а также задолженность работников организации по выданным под отчет суммам, по предоставленным им ссудам и займам за счет средств этой организации или банковского кредита, по возмещению материального ущерба организации, задолженность по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами, по недостаткам материальных ценностей, обнаруженным при приемке, суммы штрафов, пеней и неустоек, признанных должником или по которым получены решения суда либо другого органа, имеющего в соответствии с законодательством Республики Беларусь право на принятие соответствующего решения.

В пассиве **Бухгалтерского баланса** в разделе V "Расчеты" приводятся данные о составе обязательств организации – кредитах и займах, расчетах с поставщиками и подрядчиками, расчетах по оплате труда и др. По строкам 710 "Краткосрочные кредиты и займы" и 720 "Долгосрочные кредиты и займы" приводятся суммы полученных заемных средств, подлежащих возврату в соответствии с договорами соответственно в течение 12 месяцев или более чем через 12 месяцев после отчетной даты, а также суммы процентов, начисленных за пользование этими средствами. По строке 730 "Кредиторская

задолженность" отражаются задолженности организации перед другими субъектами хозяйствования и физическими лицами: задолженность за поступившие материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, задолженность по начисленным, но еще не выплаченным суммам заработной платы и премирования; суммам, выданным под отчет, по возмещению материального ущерба, по всем видам платежей в бюджет и внебюджетные фонды, включая подоходный налог с работников организации, задолженность перед Фондом социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, по выплате доходов (дивидендов), задолженность организации по платежам по обязательному и добровольному страхованию имущества и работников организации и другим видам страхования, в которых организация является страхователем и другие виды задолженности организации.

Более полная информация о наличии и движении дебиторской и кредиторской задолженности организации содержится в **Приложении к бухгалтерскому балансу** (форма 5).

В первом разделе «Движение заемных средств» организация показывает наличие и движение средств, взятых займы как в виде кредитов банков, так и в виде займов других организаций и физических лиц (текущие, пролонгированные и просроченные), включая суммы начисленных (уплаченных) процентов. При этом приводится информация о кредитах и займах, не возвращенных (не погашенных) в сроки, установленные договором.

Во втором разделе "Дебиторская и кредиторская задолженность" отражаются данные о дебиторской и кредиторской задолженности организации, учитываемой на счетах учета расчетов, включая обязательства, обеспеченные векселями, авансы, расчеты с бюджетом и персоналом. По строкам, характеризующим данные о просроченной задолженности, отражаются показатели задолженности, по которой истекли предусмотренные в договорах сроки погашения задолженности.

В статистической отчетности формы 6-ф «**Отчет о состоянии расчетов**» приводятся данные о задолженности, в том числе просроченной и просроченной более трех месяцев.

В разделе 1 «Состояние расчетов» приводятся данные о дебиторской задолженности (в том числе задолженности покупателей за товары, работы, услуги и топливно-энергетические ресурсы), кредиторской задолженности (в том числе за товары, работы, услуги, по налогам и сборам, по социальному страхованию и обеспечению, оплате труда), задолженности по кредитам и займам (в том числе краткосрочным и долгосрочным).

В разделе 2 «Состояние расчетов внутри республики и с другими государствами» приводятся данные о дебиторской и кредиторской задолженности, просроченной задолженности и задолженности по полученным кредитам и займам перед субъектами хозяйствования других государств.

В разделе 3 «Кредиторская задолженность за топливно-энергетические ресурсы» приводятся данные о задолженности организаций железнодорожного транспорта перед организациями Республики Беларусь и других государств за топливно-энергетические ресурсы, в том числе за природный газ, нефть, электрическую энергию.

Для заполнения показателей бухгалтерской и статистической отчетности по расчетам используются ведомости аналитического учета, данные Главной книги, машинограмм.

12 УЧЕТ ДОХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ТРАНСПОРТНОЙ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

12.1 Понятие реализованной продукции, доходов и выручки в организациях железнодорожного транспорта, задачи их учета

Экономическая теория и практика под *доходом* понимают определенную сумму денежных средств, получаемую организацией в результате осуществления производства продукции, работ или услуг и их реализации за определенный период времени. Категория дохода характеризует экономическую результативность деятельности организации, ее хозяйственной политики, выбора стратегических и тактических решений в эффективном управлении организацией и представляет собой блага, присвоенные на основе установленного порядка и общественного признания на рынке производимой продукции.

Согласно Инструкции «Доходы организации», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181, *доход* представляет собой экономическую выгоду в денежной и натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно определить. Экономическая выгода при этом характеризуется возможностью имущества способствовать притоку денежных средств или иных активов в организацию.

В международном стандарте по бухгалтерскому учету № 18 «Доходы» доход определяется как валовой приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности, когда такой приток приводит к увеличению собственного капитала, иного, чем за счет взносов акционеров. При этом в стандарте подчеркивается, что он должен применяться при учете доходов, возникающих от продажи товаров, предоставления услуг, использования другими организациями активов, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Для организаций железной дороги указанные подходы к понятию «доходы» трансформируются с учетом особенностей и специфики деятельности железнодорожного транспорта. Главным образом, эти особенности заключаются в понятии продукции, которая производится организациями железнодорожного транспорта, а также в системе внутриотраслевых финансово-экономических взаимоотношений.

Продукция железнодорожного транспорта – перевозки грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа, почты – является конечным продуктом производственного процесса основного вида деятельности железной дороги и подлежит реализации с целью завершения кругооборота средств.

Под *реализованной продукцией* основного вида деятельности железной дороги (реализация транспортной продукции) понимается объем перевозок, выполненных дорогой в своих границах.

Оплата услуг по перевозкам осуществляется грузоотправителями (грузополучателями) и пассажирами по действующим на момент перевозки тарифам в зависимости от вида сообщения (внутриреспубликанское и международное). Исходя из существующей технологии провозные платежи по грузовым перевозкам, вне зависимости от вида сообщения, взимаются только за перемещение грузов в границах дороги, по пассажирским – за весь путь следования. Таким образом, денежные средства, полученные дорогой от пассажирских перевозок в международном сообщении, не являются в полном объеме ее собственностью и подлежат распределению между всеми дорогами, участвовавшими в перевозке. Поэтому на железной дороге кроме термина "доходы" используется термин "доходные поступления".

Под доходами (выручкой) железной дороги от перевозок понимается сумма средств, причитающихся ей за выполненные работы и услуги по перевозке грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа, дополнительных сборов, связанных с перевозками. Выручка (доходы) от перевозок БЖД определяется только на уровне Управления Белорусской железной дороги.

Доходные поступления – денежные средства в белорусских рублях и иностранной валюте, начисленные БЖД и подлежащие взысканию (взысканные) с клиентов при выполнении организациями БЖД транспортных работ и услуг. Доходные поступления зачисляются на доходные счета БЖД напрямую либо через ОРЦ или ИРЦ а также поступают в кассы организаций. В доходных поступлениях часть суммы является собственностью БЖД (отделения), другая ее часть принадлежит железным дорогам других государств, участвовавшим в перевозках.

На БЖД **доходы от перевозок определяются по моменту выполнения работ, оказания услуг**, при этом:

– доходы от перевозки пассажиров, багажа, грузобагажа и почты, включая суммы налога на добавленную стоимость, учитываются по моменту оформления проездных (перевозочных) и иных расчетных документов покупателям (заказчикам);

– доходы от перевозок грузов, включая суммы налога на добавленную стоимость, начисленные по транспортной железнодорожной накладной по ввозу и во внутриреспубликанском сообщении, учитываются по моменту прибытия груза на станцию назначения, а по вывозу и транзиту – по моменту передачи груза на соседнюю дорогу другого государства или на другой вид транспорта;

– доходы от перевозок, полученные от железнодорожных администраций дорог других государств, учитываются по моменту включения железнодорожными администрациями во взаиморасчеты согласованных сумм по бухгалтерским выпискам (сальдовым ведомостям).

Расчеты за перевозки грузов и пассажиров в международном сообщении могут производиться в свободно конвертируемой валюте. По грузовым перевозкам железные дороги заключают договоры с экспедиторами (другими организациями – резидентами Республики Беларусь и нерезидентами) на расчеты в свободно конвертируемой валюте. Допускается заключение договоров между отделениями дороги и грузоотправителями (грузополучателями) на оплату провозных платежей и сборов за дополнительно оказываемые услуги при перевозке грузов в свободно конвертируемой валюте.

Контроль полноты начисления и взыскания провозных платежей, сборов и штрафов по отделениям железной дороги осуществляют ОРЦ, контроль начисления и взыскания платежей в свободно конвертируемой валюте за международные перевозки грузов, а также за перевозки, оплачиваемые воинскими требованиями – ИРЦ.

Осуществление организациями железной дороги помимо основной деятельности (перевозок) иных видов деятельности обуславливает получение выручки от реализации произведенной ими продукции, работ, услуг. Реализация такой продукции (работ, услуг) осуществляется по договорным или рыночным ценам организациям своей и других дорог, а также сторонним покупателям, в том числе и физическим лицам.

Помимо доходов от перевозок и выручки от реализации продукции иных видов деятельности в кассы организаций поступают платежи от работников подразделений железной дороги за коммунальные и жилищные услуги, электроэнергию, реализованные топливо и материалы, услуги пассажирам и клиентуре на станции, штрафы за нарушение Устава железной дороги и др. Эти платежи не относятся к расчетам за перевозки и представляют собой внереализационные поступления.

Совокупность доходов от реализации транспортной продукции (перевозок), других работ и услуг (иные виды деятельности), внереализационных поступлений представляет собой *выручку железной дороги*.

Полученная в процессе реализации продукции, работ, услуг выручка позволяет организациям железной дороги выполнять обязательства перед бюджетом, банком, поставщиками, рабочими и служащими и возмещать производственные затраты. Невыполнение условий реализации вызывает замедление оборачиваемости средств, возникновение штрафных санкций за невыполнение договорных условий, задерживает платежи поставщикам, ухудшает финансовое положение организации, так как от объема реализации зависит величина одного из важнейших показателей хозяйственной деятельности – прибыли.

Исходя из значимости процесса реализации продукции, работ, услуг для эффективности деятельности организаций железнодорожного транспорта, задачами бухгалтерского учета процесса реализации являются:

– обеспечение контроля за полнотой сбора провозных платежей и своевременным их зачислением на доходные счета Управления дороги;

- своевременное оформление и предъявление покупателям расчетных документов за отгруженную продукцию иных видов деятельности;
- организация контроля за расчетами с клиентурой и принятие всех возможных мер с целью недопущения образования просроченной дебиторской задолженности по выполненным перевозкам;
- исключение случаев использования средств доходных счетов не по назначению;
- своевременное определение и перечисление на счета финансово-экономической службы и организаций железной дороги сумм, поступивших на доходные счета в составе выручки, но не относящихся к расчетам за перевозки;
- своевременное документальное оформление и учет произведенных расходов по перевозкам;
- своевременное отражение в бухгалтерском учете структурных подразделений железной дороги денежных средств, полученных в порядке финансирования от Управления железной дороги;
- контроль за правильностью определения доходов от перевозок организаций железной дороги в разрезе видов перевозок и сообщений.
- правильное начисление и своевременное перечисление налогов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции, работ, услуг;
- составление отраслевой отчетности по учету доходных поступлений, доходов от перевозок и выручки от иных видов деятельности.

Задачи учета процесса реализации на железнодорожном транспорте решаются посредством соответствующей обработки и обобщения первичной информации, ее анализа и разработки мероприятий, которые осуществляет аппарат управления.

12.2 Документальное оформление реализации работ, услуг на железнодорожном транспорте

Учет доходов от перевозок грузов и пассажиров, грузобагажа, багажа и почты осуществляется одновременно с учетом объема перевозочной работы на основе перевозочных документов.

Пассажирские и грузовые перевозки и их оплата оформляются документами установленной формы, обработка которых позволяет получить информацию об объеме перевозок и доходных поступлениях.

Право пассажира на проезд по железной дороге и размер доходов от пассажирских перевозок определяют проездные и перевозочные документы. Провозные платежи на железнодорожном транспорте поступают в форме наличных платежей или безналичным путем: чеками, платежными поручениями и др. Пассажирские станции и вокзалы составляют ежедневные отчеты о проданных проездных документах, на основании которых устанавливается объем

работы железной дороги по пассажирским перевозкам (пассажиро-километры, количество отправленных пассажиров) и суммы доходов по ним. Отчет составляется в двух экземплярах отдельно по сообщениям: внутри-республиканскому (в том числе пригородному), международному. Вторые экземпляры отчетов остаются в местах их составления (кассах), а первые передают в ИРЦ с приложением подтверждающих документов. По данным отчетов ежемесячно составляется свод доходных поступлений от пассажирских перевозок в целом по железной дороге.

Грузовые перевозки оформляются в товарной конторе станции либо в центре управления и транспортного обслуживания (ЦУТО) комплектом документов. Комплект состоит из накладной, дорожной ведомости, корешка дорожной ведомости и квитанции о приеме груза.

Накладная является основным перевозочным документом, сопровождающим груз на всем пути его следования. На станции назначения она выдается грузополучателю вместе с грузом.

Дорожная ведомость, как и накладная, сопровождает груз до станции назначения, служит основанием для взыскания провозной платы за перевозку (если провозные платежи взыскиваются с грузополучателей). По дорожным ведомостям определяется выполненный железной дорогой объем перевозок и доходные поступления.

Корешок дорожной ведомости остается на станции погрузки и служит для учета объема работ по отправлению грузов.

Станции отправления передают в ИРЦ корешки дорожных ведомостей, а станции назначения – дорожные ведомости. В ИРЦ производится контроль правильности и полноты начисления платежей и оплаты по поступившим перевозочным документам – стыковка корешка дорожной ведомости и дорожной ведомости. Стыковка заключается в сопоставлении информации по одной и той же отправке (грузу), указанной в корешке дорожной ведомости и в самой дорожной ведомости.

Квитанция о приеме груза после оформления и оплаты перевозки выдается грузоотправителю.

Аналогичными документами оформляют перевозки багажа и грузобагажа.

На железной дороге часть доходов формируется за счет дополнительных сборов, которые дорога получает от клиентов за услуги, связанные с перевозками, но не включенные в провозные платежи, например: плата за перестановку вагонов на железнодорожную колею другой ширины, плата за замену одного рода подвижного состава другим. Перечень дополнительных сборов установлен приказом от 24.01.2007 г. № 55 НЗ "Об учете доходов от дополнительных сборов". Начисление дополнительных сборов осуществляется в накопительных карточках. На основании накопительных карточек клиенту выписывается счет-фактура, из которой видно, какие дополнительные услуги были ему оказаны и их стоимость.

В отдельных случаях, когда может возникнуть имущественная ответственность сторон (например, при взыскании штрафов, при перепростое вагонов и т. п.), оформляется акт общей формы, который является основанием для взыскания с клиентов дополнительных сборов.

12.3 Порядок формирования и организация учета доходов от перевозок на Белорусской железной дороге

Особенность формирования финансовых ресурсов на железной дороге и ее структурных подразделениях определяют необходимость регламентации внутриотраслевой системы взаимоотношений. Такие отношения на Белорусской железной дороге регулируются Положением о централизованном формировании доходов от перевозочной деятельности Белорусской железной дороги и расчетах за выполненные работы и услуги по перевозкам грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа от 05.01.2006 г. № 16 Н с изменениями и дополнениями от 29.08.2006 г. № 299Н

Сумма доходов от перевозок, полученных железной дорогой, является источником финансирования текущей деятельности всех ее структурных подразделений, участвующих в перевозочном процессе: Управления железной дороги, отделений железной дороги, предприятий дорожного подчинения. Поэтому централизованно сформированная на уровне Управления железной дороги сумма доходов от перевозок подлежит последующему распределению между указанными организациями через внутриотраслевую систему финансовых расчетов.

К распределению между отделениями железной дороги поступает лишь часть суммы доходов от перевозок. В Управлении железной дороги остаются централизованные средства, необходимые для расчетов с государственным бюджетом; формирования инновационного фонда; финансирования затрат по централизованному приобретению материалов, топлива, амортизации грузовых вагонов и контейнеров и финансирования их ремонта, погашения задолженности за электроэнергию и газ; содержания предприятий дорожного подчинения и др. Сумма централизованных средств устанавливается исходя из потребности в осуществлении централизованных расходов.

В распределении между отделениями железной дороги участвуют провозные платежи (согласно тарифным руководствам и иным документам, применяемым на БЖД), а также доходы, полученные отделениями железной дороги от оказания дополнительных услуг по грузовым перевозкам (за пользование вагонами и контейнерами, разница тарифа, простой вагонов третьих стран под перегрузкой, простой транзитных груженых вагонов по заявке экспедитора). Остальные виды дополнительных сборов и услуг по грузовым и пассажирским перевозкам, взысканные отделениями железной дороги, не подлежат распределению и включаются в доходы от перевозок конкретного отделения железной дороги.

Весь процесс распределения доходов от перевозок между организациями железной дороги осуществляется в два этапа при участии трех структурных звеньев: Управления железной дороги (финансово-экономическая служба), отделения железной дороги, структурных подразделений отделения железной дороги.

Формирование доходов по уровням управления железной дороги происходит в такой последовательности.

На уровне структурного подразделения отделения железной дороги

Величина доходов структурного подразделения отделения железной дороги формируется ежемесячно путем представления в отделение железной дороги заявки на причитающуюся сумму доходов и отчета о фактических эксплуатационных расходах. Отделение железной дороги производит расчет причитающейся структурному подразделению суммы доходов следующим образом:

– исходя из представленной структурным подразделением отчетности о затратах проверяется величина фактических эксплуатационных расходов за отчетный период;

– производится расчет прибыли структурного подразделения исходя из устанавливаемого уровня рентабельности;

– к сумме фактических затрат в совокупности с долей прибыли добавляется полученная расчетным путем величина налогов и отчислений, уплачиваемых из выручки (доходов) при реализации транспортных услуг (кроме налога на добавленную стоимость, расчет и уплату которого осуществляет Управление железной дороги в централизованном порядке).

Передача отделением железной дороги структурному подразделению суммы причитающихся ему доходов осуществляется на основании извещения (авизо), обязательными реквизитами которых являются номер и дата, наименование организации, с которой ведутся расчеты, содержание операции и сумма по дебету или кредиту счета внутрихозяйственных расчетов, корреспондирующие счета.

На уровне отделения железной дороги

Величина доходов от перевозок в отделении железной дороги складывается из денежных поступлений за выполненные грузовые перевозки в эксплуатационных тонно-километрах и пассажирские перевозки в пассажиро-километрах, оплачиваемые Управлением железной дороги по утвержденным для отделения расчетным ценам. Для выполнения предварительных расчетов величины доходов от перевозок отделение железной дороги:

– ежемесячно предьявляет в Управление железной дороги сводную отчетность о затратах. Для этого на основании представленной структурными

подразделениями ежемесячной отчетности о затратах обобщается информация всех входящих в состав отделения железной дороги структурных подразделений о фактических эксплуатационных расходах. С целью получения сводной информации о затратах в целом по отделению железной дороги, кроме того, учитывается величина собственных расходов отделения железной дороги;

– финансово-экономическая служба Управления железной дороги проверяет величину произведенных отделением железной дороги расходов с учетом объема выполненной эксплуатационной работы;

– исходя из уровня рентабельности определяется величина прибыли, причитающаяся отделению железной дороги;

– осуществляется расчет величины налогов и отчислений, уплачиваемых из выручки (доходов) при реализации продукции (работ, услуг) (кроме налога на добавленную стоимость, расчет и уплату которого осуществляет Управление железной дороги в централизованном порядке).

В течение месяца Управление железной дороги осуществляет авансирование отделений железной дороги (для оплаты счетов за материалы, запасные части, топливо, электроэнергию, выплаты зарплаты) путем перечислений денежных средств на их расчетные счета. В конце отчетного периода Управление железной дороги осуществляет корректировку рассчитанной величины доходов отделения железной дороги с учетом изменений объема выполняемых работ, технологического процесса, инфляционных факторов.

На уровне Управления железной дороги

Финансово-экономическая служба Управления железной дороги, обработав представленную отраслевую отчетность о затратах, определяет сумму доходов от перевозок, подлежащую передаче каждому отделению железной дороги. Расчеты с отделениями железной дороги за выполненные работы по перевозкам осуществляются исходя из расчетных цен на хозрасчетные измерители эксплуатационной работы. Уровень расчетных цен должен обеспечивать возмещение эксплуатационных расходов и получение отделением железной дороги прибыли, достаточной для уплаты налогов в бюджеты (республиканский и местные), формирования создаваемых фондов и осуществления других расходов из прибыли.

Для учета доходов от перевозок на железной дороге используются следующие синтетические счета: 90 «Реализация», на котором отражаются эксплуатационные расходы и доходы (выручка) от перевозок, и счет 93 «Транзитный доходный счет по перевозкам». При этом для сбора информации и централизации выручки от перевозок, формирующейся на доходном счете железной дороги, используется счет 93 «Транзитный доходный счет по перевозкам». Данный счет используют отделенческие расчетные центры (ОРЦ) и Главный расчетно-информационный центр (ИРЦ) для учета

движения денежных средств, полученных от клиентуры за перевозки грузов и пассажиров.

При последующем распределении и формировании доходов от перевозок по уровням управления железной дороги используется счет 90 «Реализация», где обобщается информация о процессе реализации транспортных услуг.

По уровням управления железной дороги формирование счета 90 «Реализация» будет отлично (рисунки 12.1–12.3).

90 «Реализация»

Дебет	Кредит
Фактически произведенные расходы по перевозкам (эксплуатационные расходы)	Доходы от перевозок согласно предъявленным платежным документам (без НДС)
Налоги, уплачиваемые из суммы доходов от перевозок	
Прибыль	Убыток

Рисунок 12.1 - Формирование счета 90 «Реализация» на уровне структурного подразделения отделения железной дороги

На уровне структурного подразделения отделения железной дороги по кредиту счета 90 «Реализация» отражается величина полученных доходов за участие в общем технологическом процессе перевозки, а по дебету – фактически произведенные расходы по перевозкам (эксплуатационные расходы) и налоги, которые структурное подразделение уплачивает из выручки самостоятельно.

На уровне отделения железной дороги по кредиту счета 90 «Реализация» отражается величина полученных доходов за выполненный объем перевозок, а по дебету – совокупность сумм доходов, переданных структурным подразделениям, которые являются для отделения железной дороги частью фактически произведенных расходов по перевозкам (эксплуатационные расходы), расходы собственно отделением железной дороги и налоги, которые отделение железной дороги уплачивает из выручки.

На уровне Управления железной дороги (см. рисунок 12.3) по кредиту счета 90 «Реализация» отражается величина выручки от перевозок, а по дебету – совокупность сумм доходов, переданных отделениям железной дороги, которые являются для Управления железной дороги частью фактически произведенных расходов по перевозкам (эксплуатационные расходы), цен-

трализованные расходы Управления железной дороги и налоги, которые железная дорога уплачивает из выручки (в том числе и централизованно уплачиваемые налоги).

90 «Реализация»

Дебет	Кредит
Совокупность сумм доходов, переданных структурным подразделениям	Доходы от перевозок, полученные за выполненную эксплуатационную работу (без НДС)
Фактически произведенные расходы собственнo отделением железной дороги	
Налоги, уплачиваемые из суммы доходов от перевозок	
Прибыль	Убыток

Рисунок 12.2 - Формирование счета 90 «Реализация» на уровне отделения железной дороги

90 «Реализация»

Дебет	Кредит
Совокупность сумм доходов, переданных отделением дороги	Выручка от перевозок (с учетом НДС)
Централизованные расходы Управления железной дороги	
Налоги, уплачиваемые из выручки от перевозок	
Прибыль	Убыток

Рисунок 12.3 - Формирование счета 90 «Реализация» на уровне Управления железной дороги

Помимо доходов от грузовых перевозок отдельные подразделения железной дороги (железнодорожные вокзалы) получают оплату различных услуг, предоставляемых клиентуре и пассажирам, в виде дополнительных сборов. Если дополнительные сборы по оказанным услугам на включены в перечень доходов, не подлежащих распределению, то данные суммы подлежат передаче

в Управление железной дороги для формирования сводной величины доходов по перевозкам железной дороги в целом и дальнейшего их распределения.

Для учета таких поступлений применяется **счет 93 «Транзитный доходный счет по перевозкам»**, к которому открываются субсчета:

93-1 «Транзитные доходные поступления по перевозкам (доля иностранных дорог по грузовым перевозкам)»;

93-2 «Транзитные доходные поступления по пассажирским перевозкам (доля иностранных дорог по пассажирским перевозкам в МС)»;

93-3 «Транзитные доходные поступления по пассажирским перевозкам (доля иностранных дорог по пассажирским перевозкам в МГС)».

Счет 93 является транзитным, т. е. суммы, учтенные на этом счете, отделению железной дороги не принадлежат, а передаются в Управление дороги через счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Поэтому налоги от выручки, учтенной на счете 93 «Транзитный доходный счет по перевозкам», отделением железной дороги не рассчитываются.

Корреспонденция счетов по счету 93 «Транзитный доходный счет по перевозкам» представлена в таблице 12.1.

Таблица 12.1 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 93 «Транзитный доходный счет по перевозкам»

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет транзитных доходов от перевозок на уровне ОРЦ</i>		
Отражение задолженности за выполненные транспортные услуги (доходные поступления)	62	93
Передача доходных поступлений в ИРЦ	93	79-5
Оплата оказанных транспортных услуг клиентами	55	62
Перечисление полученных денежных средств за оказанные транспортные услуги на расчетные счета (отделения или Управления железной дороги)	51	55
<i>Учет транзитных доходов от перевозок на уровне ИРЦ</i>		
Принятие доходных поступлений от ОРЦ	79-5	93
Отнесение части доходных поступлений в счет доходов от перевозок, принадлежащих железной дороге	79-6	79-5
Передача доходов от перевозок в Управление железной дороги для последующего распределения между структурными подразделениями	93	79-6
<i>Учет транзитных доходов от перевозок на уровне Управления железной дороги</i>		
Принятие доходов от перевозок, переданных от ИРЦ для последующего распределения между структурными подразделениями железной дороги	79-6	93
Отнесение доходов от перевозок в состав выручки от реализации транспортных услуг	93	90-1

13 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

13.1 Значение и задачи учета финансовых результатов

В процессе хозяйственной деятельности организации получают финансовые результаты, которые выражаются прибылью или убытком от реализации продукции, работ, услуг, товаров, основных средств, материальных ценностей, нематериальных и прочих активов, а также доходов (расходов) от вне-реализационных операций.

Главной задачей субъекта хозяйствования является деятельность, направленная на получение прибыли для удовлетворения социальных и экономических интересов членов трудового коллектива и интересов собственника имущества предприятия. При этом развитие рыночных отношений повышает ответственность и самостоятельность организаций в выработке и принятии управленческих решений по обеспечению эффективности их деятельности, которая выражается в достигнутых финансовых результатах.

Значение прибыли обусловлено тем, что она зависит в основном от качества работы организации, повышает экономическую заинтересованность работников в наиболее эффективном использовании ресурсов, так как является основным источником производственного и социального развития организации, а, с другой стороны, служит важнейшим источником формирования государственного бюджета. Таким образом, в росте суммы прибыли заинтересованы как организации, так и государство.

Показатель прибыли является основным обобщающим экономическим показателем деятельности любой организации Белорусской железной дороги. При этом большое значение имеют как окончательный результат, т. е. чистая прибыль, остающаяся в распоряжении организации, так и промежуточные показатели прибыли, отражающие эффективность соответствующих направлений деятельности организации: валовая или прибыль отчетного периода (балансовая), налогооблагаемая прибыль, конечный финансовый результат (чистая прибыль, остающаяся в распоряжении организации), нераспределенная прибыль.

Валовая прибыль – это суммарная величина финансовых результатов, получаемая за счет всех видов деятельности организаций железнодорожного транспорта. Количественно она представляет собой разность между выручкой (доходом) от реализации транспортной продукции (оказания услуг, выполнения работ) (без налога на добавленную стоимость и прочих налогов и

отчислений из выручки) и полной себестоимостью реализованной транспортной продукции (работ, услуг).

Прибыль отчетного периода (балансовая) формируется в течение года из следующих составляющих:

- финансового результата по видам деятельности (реализация продукции, товаров, работ и услуг);
- финансового результата от реализации и прочего выбытия основных средств и иного имущества организации (нематериальных активов, ценных бумаг и т. д.);
- внереализационных доходов и расходов организации (штрафы, пени, неустойки, курсовые разницы и т. д.).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль, остающаяся в распоряжении организации) представляет собой величину прибыли, остающуюся в распоряжении организации после уплаты обязательных налогов и иных платежей их прибыли и используемую на цели, связанные с развитием материально-технической базы организации и направлением средств на социальные потребности коллектива организации.

Налогооблагаемая прибыль является следствием расчета величины прибыли для целей налогообложения и составления расчетов по налогу на прибыль

Нераспределенная прибыль – это сумма прибыли, оставшаяся неиспользованной по окончании отчетного периода на цели, определенные учетной политикой организации.

В связи с возросшей ролью прибыли в условиях становления рыночной экономики особое значение приобретает бухгалтерский учет ее формирования и использования по целевому назначению. При этом основными задачами в области учета финансовых результатов организации являются:

- повседневный оперативный контроль за формированием финансовых результатов от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- своевременное отражение в бухгалтерском учете операционных доходов и расходов и систематический контроль за выявлением финансовых результатов от операционной деятельности;
- осуществление контроля за доходами и расходами, полученными и произведенными в результате чрезвычайных ситуаций с целью предотвращения (снижения) последних;
- своевременное отражение в бухгалтерском учете внереализационных доходов и расходов и систематический контроль за выявлением финансовых результатов от внереализационной деятельности;
- правильное определение налогооблагаемой базы по прибыли;
- своевременное начисление и уплата в течение года налогов и отчислений от прибыли в бюджет;

- осуществление контроля за своевременным перечислением в бюджет сумм финансовых санкций за нарушения налогового законодательства;
- определение конечного финансового результата деятельности организации;
- осуществление контроля за величиной нераспределенной прибыли и формированием (пополнением) фондов накопления и потребления, резервных фондов;
- выявление внутренних резервов производства, предупреждение возникновения непроизводительных затрат, убытков;
- своевременное и точное составление отчетности о финансовых результатах.

Точность, своевременность и достоверность отражения хозяйственных операций по финансовым результатам – необходимая качественная сторона ведения бухгалтерского учета. Так как финансовые результаты работы предприятия (организации) – прибыль (убыток) – формируются в итоге реализации продукции (работ, услуг), основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных и прочих активов, а также внереализационных доходов и расходов, то в контроле за их формированием важное значение имеет правильная организация бухгалтерского учета.

13.2 Учет финансовых результатов от реализации транспортной продукции (товаров, работ, услуг)

Основу совокупного финансового результата деятельности организаций железной дороги составляет прибыль от осуществления перевозочной деятельности, являющейся основным видом деятельности железной дороги. Финансовые результаты от перевозочной деятельности зависят от выполнения железной дорогой определенного объема транспортных услуг.

Исходя из специфики распределения доходов на железной дороге значительная доля прибыли остается в Управлении железной дороги для покрытия расходов централизованного характера. Эта часть прибыли предназначена для осуществления мероприятий по развитию материально-технической базы железной дороги в целом.

Каждая организация железной дороги располагает лишь некоторой частью прибыли от перевозок (согласно установленному уровню рентабельности для определения расчетной величины прибыли), необходимой для уплаты налогов и отчислений из прибыли и выплат социального характера работникам данной организации.

Помимо осуществления основной деятельности организации железной дороги выполняют иные виды деятельности, финансовый результат от которых полностью остается в их распоряжении.

Признание доходов (выручки) в бухгалтерском учете осуществляется при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этого дохода (выручки), вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма дохода (выручки) может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении полученного актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию перешло от предприятия к покупателю или работа принята заказчиком;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Учет финансовых результатов от реализации транспортной продукции (товаров, работ, услуг) ведется с использованием счета 90 «Реализация».

Счет 90 «Реализация» имеет следующие субсчета:

- 90-1 Выручка от реализации";
- 90-2 Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)";
- 90-3 Расходы, связанные с реализацией продукции (товаров, работ, услуг)";
- 90-4 Покупная стоимость реализованных товаров";
- 90-5 НДС";
- 90-7 Прочие налоги и сборы из выручки";
- 90-8 Экспортные пошлины";
- 90-9 Финансовый результат от реализации".

На **субсчете 90-1 "Выручка от реализации"** отражается поступление активов, признаваемых выручкой от реализации транспортной продукции, товаров, работ и услуг. При этом на железной дороге для отражения выручки по видам деятельности выделяются субсчета второго порядка.

По кредиту субсчета 90-1 "Выручка от реализации" для организаций БЖД отражаются суммы доходов от перевозок, а также суммы, причитающиеся с покупателей (заказчиков) за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги (кроме перевозок).

Особенностью отражения информации по кредиту счета 90 «Реализация» в отделениях железной дороги и структурных подразделениях является то, что сумма выручки (доходов) по кредиту данного счета указывается без учета налога на добавленную стоимость, и только на уровне Управления железной дороги отражается выручка с учетом НДС.

В конце отчетного года субсчет 90-1 "Выручка от реализации" закрывается в кредит субсчета 90-9 " Финансовый результат от реализации ".

На *субсчете 90-2 "Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)"* отражается себестоимость реализованной транспортной продукции (товаров, работ, услуг), по которым признана выручка.

По дебету субсчета 90-2 "Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)" отражаются:

- затраты организаций железной дороги в связи с осуществлением перевозок (эксплуатационные расходы);
- затраты, связанные с реализацией продукции (товаров, работ, услуг);
- стоимость продукции собственного производства;
- учетная стоимость реализованных товаров;
- списание стоимости отгруженной продукции (товаров) одновременно с признанием выручки от продажи;
- отклонения фактической стоимости продукции от нормативной (если фактическая окажется больше нормативной).

На *субсчете 90-3 "Расходы, связанные с реализацией продукции (товаров, работ, услуг)"* по дебету счета отражаются расходы, связанные с получением доходов от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

На *субсчете 90-4 "Покупная стоимость реализованных товаров"* отражаются покупные товары, подлежащие дальнейшей реализации по цене их приобретения.

На *субсчете 90-5 "НДС"* учитываются суммы налога на добавленную стоимость, исчисляемого от суммы реализации.

На *субсчете 90-7 "Прочие налоги и сборы из выручки"* отражаются суммы установленных законодательством Республики Беларусь налогов и отчислений, уплачиваемых из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и причитающиеся к получению с покупателя.

На *субсчете 90-8 "Экспортные пошлины"* отражаются начисленные в соответствии с законодательством суммы экспортных пошлин, подлежащие перечислению в бюджет.

Ежемесячно по *субсчету 90-9 "Финансовый результат от реализации"* выявляется:

- финансовый результат от перевозок в Управления железной дороги;
- финансовый результат по иным видам деятельности (кроме перевозок), осуществляемым структурными подразделениями железной дороги.

Записи по данным субсчетам (кроме субсчета 90-9 "Финансовый результат от реализации") производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по всем субсчетам счета 90 «Реализация» (кроме субсчета 90-9 Финансовый результат от реализации ") и кредитового оборота по субсчету 90-1 "Выручка от

реализации" определяется финансовый результат (прибыль или убыток), отражаемый на субсчете 90-9 " Финансовый результат от реализации ".

Счет 90 «Реализация» является результативным. Он предназначен для выявления результатов хозяйственной деятельности предприятия.

Аналитический учет по счету 90 «Реализация» ведется в ведомости аналитического учета, в которой указываются корреспондирующие с данным счетом счета, дебетовые и кредитовые обороты.

Т а б л и ц а 13.1 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 90 «Реализация»**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение фактических расходов по перевозкам в течение отчетного периода	20-1	70, 69, 68, 10, 60, 02
Списание произведенных расходов по перевозкам в конце отчетного периода	90-2	20-1
Получение суммы доходов от перевозок за месяц (без НДС) от отделения железной дороги (Управления дороги)	79-2 (79-5)	90-1
Начисление налогов и отчислений от суммы доходов (выручки) (без НДС)	90-7	68-2
Начисление НДС на уровне Управления дороги	90-5	68-4
Определение финансового результата от реализации услуг по перевозкам за отчетный период		
– прибыль	90-9	99-1
– убыток	99-1	90-9

13.3 Учет операционных доходов и расходов

В процессе хозяйственной деятельности организации железной дороги выполняют определенные операции, не связанные при этом с производством и реализацией продукции (перевозок), работ, услуг. В результате выполнения указанных операций организации получают доходы и несут соответствующие расходы. Такие доходы и расходы для целей бухгалтерского учета относятся к операционным.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации» № 182 от 26.12.2003 г. **операционными доходами** являются доходы от отдельных операций, не относящихся к видам деятельности организации (реализация (выбытие, списание) объектов основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей, ценных бумаг, прочего имущества и др.).

Состав операционных доходов представлен на рисунке 13.1.

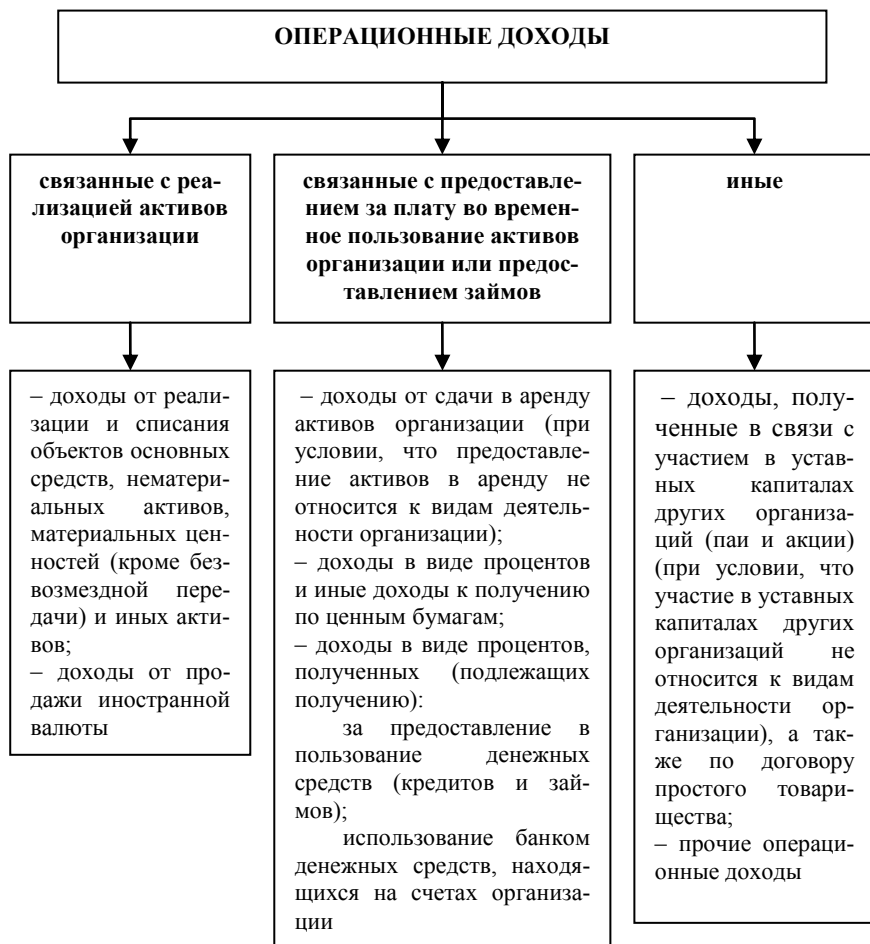


Рисунок 13.1 – Виды операционных доходов

Операционные расходы в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации» № 183 от 26.12.2003 г. представляют собой:

- затраты организации, соответствующие операционным доходам, полученным организацией в отчетном периоде;
- затраты, не приводящие к появлению в будущем экономических выгод и признаваемые расходами в период их осуществления.

Состав операционных расходов представлен на рисунке 13.2.

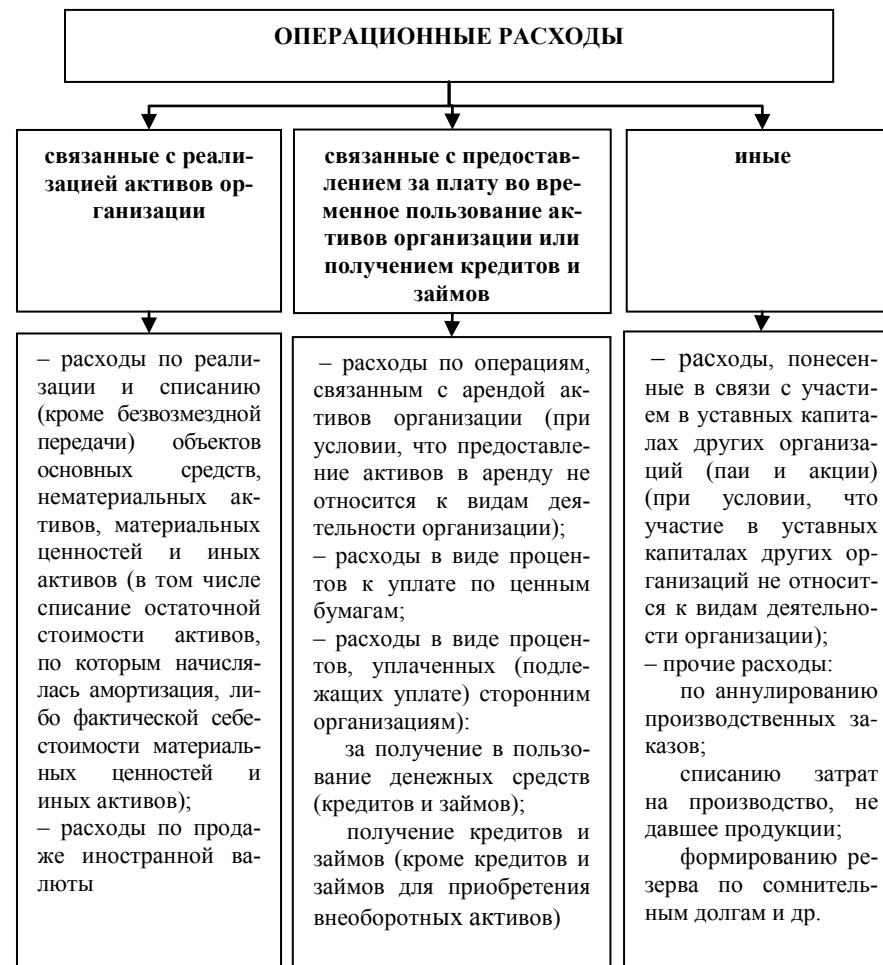


Рисунок 13.2 – Виды операционных расходов

Доходы и расходы, полученные и понесенные в результате наступления чрезвычайных ситуаций (пожаров, аварий, крушений и др.) к операционным не относятся, а подлежат учету в составе внереализационных доходов и расходов.

Для учета операционных доходов и расходов используется активно-пассивный счет 91 «Операционные доходы и расходы», который предназначен для обобщения информации об операционных доходах и расходах в течение отчетного периода в организациях железной дороги.

Для отражения операционных доходов и расходов в течение отчетного

периода в организациях железной дороги к счету **91 «Операционные доходы и расходы»** открываются следующие субсчета:

- 91-1 «Операционные доходы»;
- 91-2 «Операционные расходы»;
- 91-5 «НДС»;
- 91-7 «Прочие налоги и сборы»;
- 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов».

Характерными признаками субсчетов, открытых к счету 91 «Операционные доходы и расходы», являются следующие:

- субсчет 91-1 является только пассивным (учитывает доходы);
- субсчета 91-2, 91-5, 91-7 являются только активными (учитывают расходы);
- субсчет 91-9 является активно-пассивным (может отражать как прибыль, так и убыток от операционной деятельности).

Субсчет 91-1 «Операционные доходы» предназначен для учета поступления доходов от реализации и прочего выбытия активов (за исключением безвозмездной передачи), доходов от сдачи имущества организации в аренду и других доходов, признаваемых операционными доходами согласно действующему законодательству.

Суммы полученных операционных доходов отражаются по *кредиту* субсчета 91-1 «Операционные доходы» в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51, 52, 55), счетами по учету причитающейся дебиторской задолженности (62, 73, 76) и другими в зависимости от источника поступления дохода.

Кроме того, доходы, учтенные по дебету субсчета 91-1 «Операционные доходы», являются источником для формирования резерва по сомнительным долгам (при условии отражения информации о создании данного резерва в учетной политике организации).

Аналитический учет операционных доходов ведется по их видам и источникам поступления.

На **субсчете 91-2 «Операционные расходы»** учитываются операционные расходы, понесенные: в связи с реализацией и прочим выбытием активов (за исключением безвозмездной передачи) (в том числе списание остаточной стоимости активов, по которым начислялась амортизация, либо фактической себестоимости материальных ценностей и иных активов); при предоставлении имущества (активов) организации в аренду; при начислении и уплате процентов по полученным кредитам и займам (кроме кредитов и займов для приобретения объектов основных средств и нематериальных активов) и другие расходы, признаваемые операционными расходами согласно действующему законодательству.

По *дебету* счета 91-2 «Операционные расходы» отражаются суммы фак-

тически произведенных операционных расходов в корреспонденции со счетами, характеризующими израсходованные средства: 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и другими.

Аналитический учет операционных расходов ведется по их видам и направлениям расходования.

Для учета сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных от операционных доходов, предназначен **субсчет 91-5 «НДС»**.

В связи с тем, что доходы организации, в том числе и операционные, подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в соответствии с действующим законодательством, начисление сумм НДС по операциям, доход по которым отражен на субсчете 91-1 «Операционные доходы», осуществляется по *дебету* субсчета 91-5 «НДС».

Условием для начисления налога на добавленную стоимость является признание дохода по определенным операциям операционным доходом (для целей бухгалтерского и налогового учета).

Субсчет 91-7 «Прочие налоги и сборы» предназначен для учета прочих налогов и сборов, начисленных в соответствии с законодательством от сумм операционных доходов.

Начисленные суммы налогов и сборов по операциям, доход по которым отражен на субсчете 91-1 «Операционные доходы», отражаются по *дебету* субсчета 91-7 «Прочие налоги и сборы».

Условием для начисления прочих налогов и сборов является признание дохода по определенным операциям операционным доходом (для целей бухгалтерского и налогового учета).

Субсчет 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов» предназначен для отражения финансового результата по операционной деятельности по окончании отчетного периода. Определение финансового результата производится сопоставлением оборотов (доходов и расходов) по кредиту и дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы».

В аналитическом учете по субсчету 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов» сальдо определяется по каждому виду операционных доходов и соответствующих им расходов за отчетный месяц, обеспечивая возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Списание финансового результата от операционной деятельности (заключительными оборотами) осуществляется на счет 99 «Прибыли и убытки», субсчет 99-2 «Финансовый результат от операционной деятельности», с субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов» на уровне юридического лица.

Сальдо операционных доходов и расходов, выявленное на субсчете 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов» на уровне структурных подразделений железной дороги, подлежит передаче в отделение железной дороги.

В конце отчетного месяца синтетический счет 91 «Операционные доходы

и расходы» закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. Записи же по субсчетам этого счета в разрезе доходов и расходов производятся накопительно (нарастающим итогом) в течение отчетного года.

По окончании отчетного года (при реформации баланса) все субсчета, открытые к счету 91 «Операционные доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов».

Корреспонденция счетов по счету 91 «Операционные доходы и расходы» представлена в таблице 13.2.

Т а б л и ц а 13.2 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 91 «Операционные доходы и расходы»**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Операции по учету операционных доходов и расходов, связанные с реализацией активов организации</i>		
<i>Учет операционных доходов и расходов при реализации объектов основных средств, нематериальных и иных активов</i>		
Списание остаточной стоимости объектов основных средств, нематериальных активов в связи с их реализацией, ликвидацией и прочим выбытием (при закреплении в учетной политике организации метода учета выручки по отгрузке)	91	01, 04
Списание учетной стоимости реализованных или выбывших незавершенных капитальных вложений, оборудования, требующего монтажа	91	07, 08
Списание израсходованных материальных ценностей и других расходов при выбытии основных средств, нематериальных и иных активов	91	10, 15, 16, 60, 70, 69 и др.
Списание себестоимости работ, услуг ремонтных и других вспомогательных цехов при реализации объектов основных средств	91	23, 29
Списание расходов при реализации объектов основных средств, нематериальных и иных активов	91	44
Списание подотчетных сумм на расходы, связанные с реализацией объектов основных средств, нематериальных и иных активов	91	71
Погашение задолженности работникам по оплате труда путем реализации им объектов основных средств, нематериальных и иных активов	70	91
Отражение задолженности работников за реализованные им объекты основных средств, нематериальных и иных активов	73	91
Поступление денежных средств от реализации основных средств, нематериальных и иных активов	50, 51, 52, 55	91

Продолжение таблицы 13.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение задолженности покупателей за реализованные им основные средства, нематериальные и иные активы (при методе учета выручки по отгрузке)	62	91
Начисление налога на добавленную стоимость (прочих налогов и сборов) (в соответствии с действующим законодательством): – от цены реализации активов (при условии, что цена реализации превышает их остаточную стоимость); – от цены реализации активов (при условии, что цена реализации равна их остаточной стоимости); – от остаточной стоимости активов (при условии, что их остаточная стоимость выше цены реализации)	91	68
Отражение задолженности различным организациям за услуги, оказанные ими при реализации и ином выбытии основных средств, нематериальных и иных активов	91	76
Отражение финансового результата от реализации объектов основных средств, нематериальных и иных активов: – прибыль – убыток	91 99	99 91
<i>Учет операционных доходов и расходов при ликвидации и прочем списании (кроме безвозмездной передачи) объектов основных средств, нематериальных и иных активов</i>		
Списание остаточной стоимости объектов основных средств, нематериальных активов, незавершенных капитальных вложений, оборудования, требующего монтажа, в связи с их ликвидацией и прочим выбытием	91	01, 04
Списание остаточной стоимости объектов, сданных в лизинг (долгосрочную аренду)	91	03
Списание себестоимости работ, услуг ремонтных и других вспомогательных цехов при ликвидации объектов основных средств, нематериальных и иных активов	91	23, 29
Списание подотчетных сумм на расходы, связанные с ликвидацией и прочим выбытием основных средств, нематериальных и иных активов	91	71
Принятие к учету материалов, полученных от ликвидации основных средств и иных активов	10	91
Начисление налога на добавленную стоимость от остаточной стоимости активов за вычетом годных остатков материалов (в соответствии с действующим законодательством)	91	68
Отражение задолженности различным организациям за услуги, оказанные ими при выбытии основных средств, нематериальных и иных активов	91	76

Продолжение таблицы 13.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение финансового результата от ликвидации и прочего списания объектов основных средств, нематериальных и иных активов:		
– прибыль	91	99
– убыток	99	91
<i>Учет операционных доходов и расходов при реализации и прочем выбытии (кроме безвозмездной передачи) материальных ценностей</i>		
Списание учетной стоимости реализованных или выбывших материальных ценностей	91	10, 15
Списание отклонений, транспортно-заготовительных расходов, относящихся к реализованному (списанному) материальным ценностям	91	16, 17
Списание расходов при реализации материальных ценностей организации	91	44
Списание подотчетных сумм на расходы, связанные с выбытием материальных ценностей	91	71
Поступление денежных средств от реализации материальных ценностей	50, 51, 52, 55	91
Отражение задолженности покупателей за реализованные им материальные ценности (при методе учета выручки по отгрузке)	62	91
Погашение задолженности работникам по оплате труда путем реализации им материальных ценностей и прочих активов	70	91
Отражение задолженности работников за реализованные им материальные ценности	73	91
Начисление налога на добавленную стоимость (прочих налогов и сборов) (в соответствии с действующим законодательством):		
– от цены реализации материальных ценностей (при условии, что цена реализации превышает их остаточную стоимость);		
– от цены реализации материальных ценностей (при условии, что цена реализации равна их остаточной стоимости);		
– от остаточной стоимости материальных ценностей (при условии, что их остаточная стоимость выше цены реализации)	91	68
Отражение финансового результата от реализации и прочего выбытия объектов материальных ценностей		
– прибыль	91	99
– убыток	99	91

Продолжение таблицы 13.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет операционных доходов и расходов при продаже иностранной валюты</i>		
Отражение уплаты комиссионных сборов за продажу, конверсию валюты	91	51, 52, 55
Списание проданной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату продажи	91	57
Поступление денежных средств от реализации валютных денежных средств	50, 51, 52, 55	91
Превышение рублевого эквивалента купленной валюты над суммой в белорусских рублях, списанной с расчетного счета	57	91
<i>Операции по учету операционных доходов и расходов, связанных с предоставлением за плату во временное пользование активов организации или предоставлением (получением) кредитов и займов</i>		
<i>Учет операционных доходов и расходов от сдачи в аренду активов организации (при условии, что предоставление активов в аренду не относится к видам деятельности организации)</i>		
Начисление амортизации по объектам основных средств, нематериальных и иных активов, предоставленных во временное пользование (если данный вид деятельности не является основным и арендованный объект числится на балансе организации-арендатора)	91	02, 05
Отражение прочих расходов по содержанию активов организации, переданных в аренду (если арендованный объект числится на балансе организации-арендатора)	91	08, 10, 23 и др.
Начисление арендной платы за сдачу имущества организации в аренду (если данный вид деятельности не является основным)	76	91
Начисление НДС от доходов по сдаче в аренду активов организации	91	68
<i>Учет операционных доходов и расходов по ценным бумагам</i>		
Списание стоимости долговых ценных бумаг при их погашении, продаже (выкупе) и т. п.	91	58
Поступление денежных средств от реализации ценных бумаг	50, 51, 52, 55	91
Принятие к учету разницы между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг (при превышении номинальной стоимости над покупной)	58	91
Отражение задолженности покупателей за реализованные им ценные бумаги (при методе учета выручки по отгрузке)	62	91
<i>Учет операционных доходов и расходов по начислению и уплате процентов по предоставленным и полученным кредитам и займам</i>		
Начисление процентов после принятия к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, приобретенных за счет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов	91	66, 67

Окончание таблицы 13.2

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получение процентов (доходов) от кредитных учреждений за пользование остатком денежных средств на счетах, а также от других организаций за предоставленные займы	51, 52, 55	91
Начисление процентов за услугу по предоставлению другим организациям в пользование денежных средств, а также процентов за использование банками денежных средств, находящихся на счетах организации	76	91
<i>Операции по учету иных операционных доходов и расходов</i>		
<i>Учет операционных доходов и расходов, связанных с участием в уставных капиталах других организаций (паи и акции) (при условии, что участие в уставных капиталах других организаций не относится к видам деятельности организации), а также по договорам простого товарищества</i>		
Погашение задолженности по выплате дивидендов (доходов) учредителям путем передачи им активов организации (кроме готовой продукции)	75	91
Начисление дивидендов от участия в уставных фондах других организаций и др.	76	91
<i>Учет прочих операционных доходов и расходов</i>		
Списание затрат основного производства по аннулированным производственным заказам, а также затрат на производство, не давшее продукции	91	20, 23
Образование резерва по сомнительным долгам	91	63
Отражение восстановления неиспользованного резерва по сомнительным долгам	63	91

Аналитический учет по счету 91 «Операционные доходы и расходы» ведется по каждому виду доходов и расходов, обеспечивая возможность выявления финансового результата по каждой операции.

13.4 Учет внереализационных доходов и расходов

Наряду с финансовыми результатами от реализации продукции, основных средств, материальных ресурсов и пр., организации железной дороги в течение отчетного года учитывают суммы доходов и расходов, которые не связаны с процессом реализации и носят название внереализационных доходов и расходов.

Для отражения операций по учету внереализационных доходов и расходов согласно типовому Плану счетов бухгалтерского учета применяется активно-пассивный счет 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Счет 92 "Внереализационные доходы и расходы" предназначен для обобщения в организациях железной дороги информации о внереализационных

доходах и расходах отчетного периода, в том числе чрезвычайных доходов и расходов, то есть о результатах от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организаций.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации» № 182 от 26.12.2003 г. **внереализационными доходами** являются доходы, не связанные с процессом производства и реализации продукции (работ, услуг), а также доходы, полученные в результате чрезвычайных ситуаций.

Состав внереализационных доходов представлен на рисунке 13.3.



Рисунок 13.3 – Виды внереализационных доходов

Внереализационные поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных убытков – в отчетном периоде, в котором судом принято решение об их взыскании или они признаны должником;

– суммы кредиторской или деponentской задолженности, по которой срок исковой давности истек, – в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;

– суммы дооценки активов – в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена дооценка;

– иные поступления – по мере их образования (выявления).

Состав внереализационных расходов представлен на рисунке 13.4.

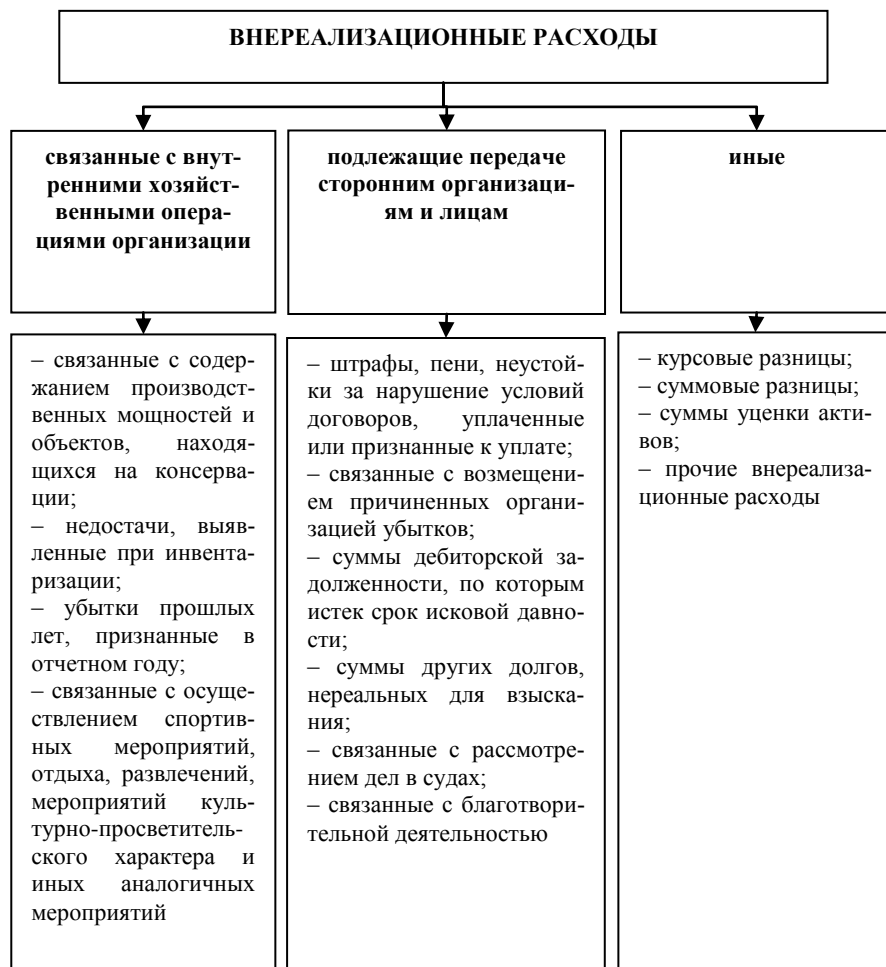


Рисунок 13.4 – Виды внереализационных расходов

Для отражения в течение отчетного периода внереализационных доходов и расходов организаций железной дороги к счету **92 "Внереализационные доходы и расходы"** открываются следующие субсчета:

92-1 "Внереализационные доходы";

92-2 "Внереализационные расходы";

92-5 "НДС";

92-7 "Прочие налоги и сборы";

92-9 "Сальдо внереализационных доходов и расходов".

Для обособленного учета внереализационных доходов или расходов к данным субсчетам счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" необходимо вести аналитический учет в разрезе видов внереализационных доходов и расходов.

По *кредиту субсчета 92-1 "Внереализационные доходы"* учитываются поступления активов, признаваемых внереализационными доходами (с учетом чрезвычайных).

Имущество, которое получено безвозмездно, отражается в учете по рыночной стоимости. Рыночная стоимость определяется на основе цен на данный или аналогичный вид имущества на дату принятия объекта к учету, и эту цену надо подтвердить документально или экспертным путем.

На *субсчете 92-2 "Внереализационные расходы"* учитываются внереализационные расходы (с учетом чрезвычайных). Внереализационные расходы представляют собой убытки и потери по операциям, не связанным с производственной деятельностью организации.

Для обособленного учета внереализационных расходов для целей налогообложения и прочих внереализационных расходов необходимо вести аналитический учет по их видам и направлениям.

В бухгалтерском учете внереализационные расходы отражаются в фактических суммах в том отчетном периоде, в котором они соответствуют доходам.

Если выручка признается по мере оплаты, то и расходы признаются после поступления оплаты (за исключением продажи внеоборотных активов).

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров признаются по решению суда о взыскании, или когда они признаны организацией, или когда они фактически уплачены; суммы дебиторской задолженности - в отчетном месяце, в котором истек срок исковой давности; иные убытки и потери – по мере их образования.

По *дебету субсчета 92-5 "НДС"* отражаются суммы НДС, начисленные в соответствии с законодательством по операциям, доход по которым был признан на субсчете 92-1 "Внереализационные доходы".

По *дебету субсчета 92-7 "Прочие налоги и сборы"* отражаются суммы прочих налогов и сборов, начисленные в соответствии с законодательством по операциям, доход по которым был признан на субсчете 92-1 "Внереализационные доходы".

На субсчете 92-9 "Сальдо внереализационных доходов и расходов" является сальдо по каждому виду внереализационных доходов и расходов за отчетный месяц.

Выявленное на субсчете 92-9 "Сальдо внереализационных доходов и расходов" сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается на счет 99 "Прибыли и убытки", субсчет 99-3 "Финансовый результат от вне-реализационных операций", на уровне юридического лица.

Сальдо внереализационных доходов и расходов, выявившееся на уровне филиалов или структурных подразделений БЖД, подлежит передаче в Управление БЖД, отражается на субсчете 92-9 "Сальдо внереализационных доходов и расходов".

Таким образом, синтетический счет 92 "Внереализационные доходы и расходы" сальдо на отчетную дату не имеет. Записи же по субсчетам в раз-резе доходов и расходов производятся накопительно в течение отчетного года.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 92 "Внереа-лизационные доходы и расходы" (кроме субсчета, на котором выявляется сальдо внереализационных доходов и расходов), закрываются внутренними записями на субсчет 92-9 "Сальдо внереализационных доходов и расходов".

Аналитический учет по счету 92 "Внереализационные доходы и расходы" ведется по каждому виду доходов и расходов, обеспечивая возможность вы-явления финансового результата по каждой операции.

Учетные записи по счету 92 "Внереализационные доходы и расходы" представлены в таблице 13.3.

Т а б л и ц а 13.3 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 92 "Внереализационные доходы и расходы"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет внереализационных доходов и расходов, связанных с внутренними хозяйственными операциями организации</i>		
<i>Учет внереализационных доходов</i>		
Отражение сумм излишне списанных материальных цен-ностей или завышения их стоимости (за прошлые годы)	10, 15, 16	92
Оприходование излишков денежных средств по кассе	50	92
Зачисление прибыли прошлых лет, выявленной в отчет-ном году	51, 52	92
Отражение сумм, поступивших в счет погашения деби-торской задолженности, списанных в прошлые годы на убытки как безнадежные к получению	51, 52, 55	92
Доначисление амортизации по основным средствам за прошлые отчетные периоды	92	02

Продолжение таблицы 13.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет внереализационных расходов</i>		
Доначисление амортизации по нематериальным активам за прошлые отчетные периоды	92	05
Отражение суммы заниженной стоимости материальных ценностей или их недосписание (за прошлые годы)	92	10, 15, 16
Оприходование основных средств и нематериальных активов в результате выявленных при инвентаризации излишков по оценочной стоимости	01, 04	92
Списание начисленной амортизации по основным сред-ствам и нематериальным активам за прошлые отчетные периоды	02, 05	92
Принятие к учету имущества, выявленного в качестве излишков при инвентаризации; оприходование матери-альных ценностей, полученных от ликвидации последст-вий стихийных бедствий	07, 08, 10, 11, 41, 43	92
<i>Учет внереализационных доходов (расходов), полученных (переданных) от сторонних организаций и лиц</i>		
<i>Учет внереализационных доходов</i>		
Списание не востребовавшей депонентской и кредитор-ской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности	60, 76	92
Начисление к получению штрафов, пени, неустоек за на-рушение условий хозяйственных договоров (присужденных или признанных должником); отражение причитающихся к получению сумм возмещения убытков при утрате передан-ного в доверительное управление имущества	76	92
Признание доходом разницы между взыскиваемой и учетной стоимостью недостающих ценностей (по мере погашения задолженности виновным лицом); отражение в составе внереализационных доходов стоимости без-возмездно полученного имущества: – по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации; – по производственным запасам – по мере списания их стоимости на производство или операционные расходы; – по товарным запасам – по мере списания их на реа-лизацию; – по денежным средствам – в период признания расходов	98	92
<i>Учет внереализационных расходов</i>		
Списание остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов при безвозмездной их передаче сторонним организациям	92	01, 04

Продолжение таблицы 13.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Безвозмездная передача оборудования к установке, незавершенные капитальные вложения сторонним организациям	92	07, 08
Безвозмездная передача материальных ценностей сторонним организациям; списание некомпенсируемых потерь материальных ценностей от стихийных бедствий, чрезвычайных событий (пожаров, аварий)	92	10
Списание суммы НДС по товарам, работам, услугам, переданным в порядке благотворительности, безвозмездной передачи (если указанные обороты не являлись объектом налогообложения НДС); списание сумм НДС по товарам, работам, услугам, кредиторская задолженность за которые списывается на внереализационные доходы	92	18
Безвозмездное оказание работникам организации спортивно-оздоровительных, медицинских, культурно-просветительских, развлекательных услуг	92	29
Безвозмездная передача товаров, готовой продукции, товаров, отгруженных сторонним организациям	92	41, 43, 45
Безвозмездная передача ценных бумаг, списание утраченных ценных бумаг в результате чрезвычайных обстоятельств	92	58
Списание сумм кредиторской задолженности в связи с истечением сроков исковой давности, другие нереальные для взыскания долги	92	62, 73, 76, 79
Списание сумм кредиторской задолженности по полученным кредитам и займам	92	66, 67
Списание недостач и потерь имущества, материальных ценностей при невозможности их взыскания, не компенсируемых виновниками потерь от простоев по внешним причинам	92	62, 73, 76, 94
Списание безнадежной к получению дебиторской задолженности по подотчетным суммам	92	71
Списание не востребованной в срок задолженности по займу или недостатке	92	73
Перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, осуществлением культурно-просветительских, спортивных, оздоровительных мероприятий, оказанием шефской и социальной помощи	92	76, 51
Списание задолженности по арендным обязательствам при невозможности их взыскания; судебных издержек; не компенсируемых страховыми возмещениями потерь от страховых случаев	92	76
Отражение суммы индексации дебиторской задолженности; отражение суммовых разниц при погашении дебиторской задолженности	62, 76	92

Продолжение таблицы 13.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет иных внереализационных доходов</i>		
Отражение дооценки активов	10, 41, 43	92
Отражение положительной курсовой разницы по денежным средствам и дебиторской задолженности (при росте валютного курса)	50, 52, 57, 62, 76	92
Доначисление разницы между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг	58	92
Отражение отрицательной курсовой разницы по кредиторской задолженности (при падении валютного курса); списание не востребовавшей депонентской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности	60, 76	92
Отражение разницы между номинальной стоимостью выкупленных акций (долей) над фактическими затратами	81	92
<i>Учет иных внереализационных расходов</i>		
Списание остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях	92	01, 04
Списание некомпенсируемых потерь материальных ценностей от стихийных бедствий, чрезвычайных событий (пожаров, аварий)	92	10
Отражение потерь от уценки производственных запасов, готовой продукции, товаров	92	10, 41, 43
Списание производственных затрат при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях; списание потерь от простоев в результате чрезвычайных обстоятельств	92	20, 23, 25, 26, 29
Отражение курсовых разниц по денежным средствам (при падении валютного курса)	92	50, 51, 52, 55, 57
Списание утраченных ценных бумаг в результате чрезвычайных обстоятельств	92	58
Отражение положительной курсовой разницы по кредиторской задолженности (при падении валютного курса)	92	60, 76
Начисление налогов и отчислений от сумм внереализационных доходов в соответствии с действующим законодательством	92	68
Отражение расходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (пожар, авария и др.)	92	70, 69, 68
Отражение разницы между покупной стоимостью выкупленных акций (долей) и их продажной стоимостью	92	81

Окончание таблицы 13.3

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание отрицательных курсовых разниц в конце отчетного периода	92	97, 98
Отражение финансового результата (прибыли) от вне-реализационной деятельности	92	99
Списание положительных курсовых разниц в конце отчетного периода	97, 98	92
Отражение финансового результата (убытка) от вне-реализационной деятельности	99	92

13.5 Учет формирования конечного финансового результата и порядок его использования

В связи с возросшей ролью прибыли в условиях становления рыночной экономики особое значение приобретает бухгалтерский учет ее формирования и распределения. При этом для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 "Прибыли и убытки". Данный счет используется только на уровне юридического лица и не применяется в бухгалтерском учете филиалов и структурных подразделений БЖД.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности организаций БЖД, а также операционных и внереализационных доходов и расходов.

По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы) организаций БЖД, а по кредиту – прибыли (доходы).

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

К счету 99 "Прибыли и убытки" открываются следующие субсчета:

99-1 "Финансовый результат от реализации продукции (товаров, работ, услуг)";

99-2 "Финансовый результат от операционной деятельности";

99-3 "Финансовый результат от внереализационных операций";

99-4 "Налог на недвижимость";

99-5 "Налог на прибыль (доход)";

99-6 "Прочие налоги и сборы из прибыли";

99-7 "Налоговые и неналоговые санкции и пени";

99-9 "Прибыли и убытки отчетного года".

На субсчете 99-1 "Финансовый результат от реализации продукции (товаров, работ, услуг)" отражается прибыль или убыток от обычных видов деятельности организаций БЖД за отчетный период в корреспонденции со счетами 90 "Реализация", субсчет 90-9 "Финансовый результат от реализа-

ции", и 79 "Внутрихозяйственные расчеты" (при отражении финансовых результатов филиалов и структурных подразделений от обычных видов деятельности).

К обычным видам деятельности следует относить деятельность организаций БЖД, связанную с перевозками пассажиров, грузов, багажа, производством продукции, товаров, работ и услуг в сфере отраслей материального (промышленного) производства, сельского хозяйства, строительства, торговли, снабжения, а также научно-исследовательскую, проектно-конструкторскую и проектно-изыскательскую деятельность, подсобно-вспомогательную и прочие виды деятельности.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности сальдо субсчета 99-1 "Финансовый результат от реализации продукции (товаров, работ, услуг)" в сумме чистой прибыли (убытка) относится на субсчет 99-9 "Прибыли и убытки отчетного года".

На субсчете 99-2 "Финансовый результат от операционной деятельности" отражается сальдо операционных доходов и расходов за отчетный период в корреспонденции со счетами 91 "Операционные доходы и расходы", субсчет 91-9 "Сальдо операционных доходов и расходов", и 79 "Внутрихозяйственные расчеты" (при отражении сальдо прочих доходов и расходов филиалов и структурных подразделений).

Сальдо операционных доходов и расходов в конце отчетного года подлежит списанию на субсчет 99-9 "Прибыли и убытки отчетного года".

По дебету субсчета 99-3 "Финансовый результат от внереализационных операций" отражается сальдо внереализационных доходов и расходов за отчетный период.

По дебету субсчета 99-4 "Налог на недвижимость" отражается начисление платежей по налогу на недвижимость. В конце года по кредиту субсчета 99-4 "Налог на недвижимость" отражается списание убытка от начисления налога на недвижимость в корреспонденции с субсчетом 99-9 "Прибыли и убытки отчетного года".

По дебету субсчета 99-5 "Налог на прибыль (доход)" отражается начисление платежей по налогу на прибыль и доходы. В конце года по кредиту субсчета 99-5 "Налог на прибыль (доход)" отражается списание убытка от начисления налога на прибыль и доходы в корреспонденции с субсчетом 99-9 "Прибыли и убытки отчетного года".

По дебету субсчета 99-6 "Прочие налоги и сборы из прибыли" отражается начисление прочих налогов и сборов, уплачиваемых из прибыли. В конце года по кредиту субсчета 99-6 "Прочие налоги и сборы из прибыли" отражается списание убытка от начисления прочих налогов и сборов, уплачиваемых из прибыли, в корреспонденции с субсчетом 99-9 "Прибыли и убытки отчетного года".

По дебету субсчета 99-7 "Налоговые и неналоговые санкции и пени"

отражается начисление причитающихся налоговых санкций. По кредиту субсчета 99-7 "Налоговые и неналоговые санкции и пени" отражается списание убытка от начисления налоговых санкций в конце отчетного года в корреспонденции с субсчетом 99-9 "Прибыли и убытки отчетного года".

На **субсчете 99-9 "Прибыли и убытки отчетного года"** отражается: сальдо прибылей и убытков от обычных видов деятельности – в корреспонденции с субсчетом 99-1 "Финансовый результат от реализации продукции (товаров, работ, услуг)";

– сальдо операционных доходов и расходов в конце отчетного года – в корреспонденции с субсчетом 99-2 "Финансовый результат от операционной деятельности";

– сальдо внереализационных доходов и расходов – в корреспонденции с субсчетом 99-3 "Финансовый результат от внереализационных операций";

– убыток от начисления налога на недвижимость – в корреспонденции с субсчетом 99-4 "Налог на недвижимость";

– убыток от начисления налога на прибыль и доходы – в корреспонденции с субсчетом 99-5 "Налог на прибыль (доход)";

– убыток от начисления налога на прибыль – в корреспонденции с субсчетом 99-6 "Прочие налоги и сборы из прибыли";

– убыток от начисления налоговых санкций в конце отчетного года – в корреспонденции с субсчетом 99-7 "Налоговые и неналоговые санкции и пени";

– сумма чистой прибыли (убытка), определяемая в конце отчетного года – в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Аналитический учет по счету 99 "Прибыли и убытки" должен вестись по каждой статье прибылей и убытков (по каждому виду деятельности) и обеспечивать формирование данных, необходимых для составления бухгалтерской отчетности.

Учетные записи по счету 99 "Прибыли и убытки" представлены в таблице 13.4.

Т а б л и ц а 13.4 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 99 «Прибыли и убытки»**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Начисление налоговых и неналоговых платежей</i>		
Начисление налогов и других платежей, уплачиваемых из прибыли; начисление штрафных санкций за нарушение налогового законодательства	99	68
Начисление штрафных санкций за нарушение налогового законодательства по расчетам с Фондом социальной защиты населения	99	69

Окончание таблицы 13.4

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Иные операции по дебету счета 99 "Прибыли и убытки"</i>		
Реформация баланса в конце отчетного периода (списание нераспределенной прибыли)	99	84
Закрытие в конце месяца счета 90 с определением финансового результата (убытка) от реализации продукции, товаров, работ, услуг	99	90
Закрытие в конце месяца счета 91 с определением финансового результата (убытка) от операционной деятельности	99	91
Закрытие в конце месяца счета 92 с определением финансового результата (убытка) от внереализационной деятельности	99	92
<i>Операции по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки"</i>		
Реформация баланса в конце отчетного периода (списание непокрытого убытка)	84	99
Закрытие в конце месяца счета 90 с определением финансового результата (прибыли) от реализации продукции, товаров, работ, услуг	90	99
Закрытие в конце месяца счета 91 с определением финансового результата (прибыли) от операционной деятельности	91	99
Закрытие в конце месяца счета 92 с определением финансового результата (прибыли) от внереализационной деятельности	92	99

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается заключительной записью декабря и сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года отражается по дебету (кредиту) счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту (дебету) активно-пассивного счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Такая операция называется "реформация баланса".

Нераспределенная прибыль распределяется по усмотрению предприятия (организации) на развитие производства, материальное поощрение работников, на создание фондов.

13.6 Учет нераспределенной прибыли

Согласно Типовому плану счетов использование прибыли текущего года не предусмотрено, но предусмотрено использование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлого отчетного года на активно-пассивном счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Но средства на счете 84 появляются после окончания отчетного года за счет проведения

реформации баланса. Поэтому если существует объективная необходимость в расходовании прибыли, то учредители своим решением на общем собрании могут уполномочить руководителя организации финансировать необходимые мероприятия, т.е. хозяйственные операции за счет оборотных средств (социальные выплаты, такие как, например, материальная помощь, оплата оздоровительных мероприятий, вечеров отдыха, оказание благотворительной помощи и др.). В этих случаях израсходованные суммы списываются в дебет счета 92 "Внерезультационные доходы и расходы", а он в свою очередь закрывается ежемесячно счетом 99. Но, используя прибыль текущего года, надо внимательно в бухгалтерском учете отслеживать эти расходы для того, чтобы организация не оказалась убыточной в конце отчетного года.

При этом на счете 99 "Прибыли и убытки" должно оставаться кредитовое сальдо (прибыль) с достаточным запасом, с тем чтобы по итогам года со счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" можно было бы создать нужные фонды, выплатить вознаграждение работникам по итогам работы за год. Такие важные вопросы следует отражать и в учетной политике организации.

В плане счетов БЖД не предусмотрены ни синтетические, ни аналитические позиции для учета фондов накопления, потребления и социальной сферы. Также исключено деление на нераспределенную прибыль (убыток) отчетного года и нераспределенную прибыль (убыток) прошлых лет. Величина нераспределенной прибыли должна оставаться неизменной во времени.

Таким образом, нераспределенная прибыль (убыток) – это реальный остаток прибыли (убытка), переходящий на следующий год.

При формировании показателя "чистая прибыль (убыток)" участвуют операции по начислению налогов, штрафных санкций, пеней и других платежей, которые ранее учитывались за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения.

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с дебетом счетов: 80 "Уставный фонд" – при доведении величины уставного фонда до величины чистых активов организации; 82 "Резервный фонд" – при направлении на погашение убытка средств резервного фонда; 75 "Расчеты с учредителями" – при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокры-

тый убыток) " организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования

Счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

Учетные записи по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" представлены в таблице 13.5.

Таблица 13.5 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание убытка отчетного года заключительными записями декабря на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года	99	99
Направление суммы нераспределенной прибыли на выплату доходов учредителям предприятия, увеличение уставного фонда, резервного фонда	99	70, 75, 80, 82, 84

13.7 Учет недостач и потерь от порчи ценностей

В процессе хозяйственной деятельности предприятия (организации) в результате халатности персонала несут убытки от недостач, потерь и порчи материальных ценностей. Независимо от причин возникновения все недостачи и потери по фактической стоимости отражаются по дебету активного счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" до принятия решения о способе их погашения.

К счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" открываются следующие субсчета:

94-1 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

94-2 "НДС по недостачам и потерям от порчи ценностей".

На счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражается движение сумм по недостачам, хищениям и потерям от порчи материальных и иных ценностей, выявленным в процессе их заготовления, хранения и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц. На этом же счете отражаются недостачи и хищения денежных средств.

Потери ценностей в результате стихийных бедствий на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" не отражаются. Такие потери в компенсированной части относятся на счет 92 "Внерезультационные доходы и расходы, субсчет 92-2 "Внерезультационные расходы".

Порядок списания сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей

регулируется законодательными и учредительными документами.

По дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражаются:

- фактическая себестоимость недостающих (похищенных) или полностью испорченных товарно-материальных ценностей;
- остаточная стоимость (первоначальная стоимость минус сумма начисленной амортизации) недостающих (похищенных) или полностью испорченных основных средств;
- сумма определившихся потерь по частично испорченным материальным ценностям. Величина потерь определяется: по товарно-материальным ценностям – размером необходимой их уценки; по основным средствам и малоценным предметам – стоимостью их ремонта;
- по падежу животных на выращивании и откорме – их стоимость, учтенная на счете 11 "Животные на выращивании и откорме".

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражается:

- списание недостач и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли, если они выявлены при заготовлении, при хранении или продаже;
- списание сумм недостач ценностей сверх норм убыли, потерь от порчи, а также похищенных ценностей на материально ответственное лицо;
- списание сумм недостач ценностей сверх норм убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников или во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков.

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" соответствующие суммы отражаются в размерах, принятых на учет по дебету данного счета. При этом на счета учета затрат производства и расходов на продажу списываются недостающие, похищенные или испорченные материальные ценности по их фактической себестоимости.

Материальные склады железной дороги и отделений, а также предприятия массового питания при учете материалов или товаров по продажным ценам стоимость недостающих или похищенных ценностей отражают на счете 94 по этим ценам. В этом случае суммы, списанные со счета 94 на счет транспортно-заготовительных расходов или счет учета расходов по реализации, необходимо корректировать записью со счета 42 "Торговая наценка" на суммы скидок, приходящиеся на такие материалы или товары.

Если с виновных лиц взыскивается стоимость недостающих или похищенных товарно-материальных ценностей по текущим (рыночным) ценам, превышающим их балансовую стоимость, то разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", и их стоимостью, отраженной на счете 94, относится в кредит счета 98 "Доходы будущих периодов". Кроме того, на указанную разницу между стоимостью недостающих ценностей по текущим (рыночным) ценам и их балансовой стоимостью производится начисление налога на

добавленную стоимость по дебету счета 73 в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

По мере взыскания с виновных лиц причитающейся с них суммы ущерба указанная разница подлежит списанию со счета 98 в кредит счета 92 "Внереализационные доходы и расходы".

Если во взыскании долгов с виновных лиц отказано судом вследствие необоснованного иска либо по причине отсутствия надлежащей сохранности ценностей со стороны предприятия, то суммы недостач, учтенные на счете 94, подлежат списанию на счет 92 "Внереализационные доходы и расходы".

Аналитический учет по счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" ведется по каждому факту выявленных недостач.

Учетные записи по счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" представлены в таблице 13.6.

Таблица 13.6 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Формирование суммы недостач и потерь от порчи ценностей</i>		
Списание остаточной стоимости недостающих основных средств и нематериальных активов	94	01,04
Отражение недостач и потерь товарно-материальных ценностей на складах и в незавершенном производстве (строительстве), недостач оборудования к установке, отражение затрат по устранению повреждений несъемного оборудования пассажирских вагонов по вине проводников (не взысканные проводниками с пассажиров)	94	07, 08, 10, 11, 16, 23, 25, 29, 41, 43, 44
Списание НДС по обнаруженным недостачам товарно-материальных ценностей (если указанные обороты не являются объектами налогообложения НДС)	94	18
Отражение корректировки сумм торговой надбавки, торговой наценки, НДС, налога с продаж по недостающим ценностям (сторнировочная запись)	94	42
Отражение недостачи денежных средств, путевок и других денежных документов и ценных бумаг	94	50,58
Отражение недостач материальных ценностей в пределах норм естественной убыли	94	60,76
Начисление НДС по недостающим ценностям (от стоимости ценностей, списанной на счет 94), а также восстановление суммы зачетного НДС	94	68
Отражение недостач ценностей сверх норм естественной убыли, а также при отказе органами арбитража во взыскании с поставщиков или транспортных организаций	94	76

Окончание таблицы 13.6

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отнесение подотчетных сумм, незаконно израсходованных или утраченных работниками, а также не возвращенных ими в установленные сроки	94	71
Списание недостач и потерь текущего года, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности иска	94	73
Отражение недостачи съемного оборудования пассажирских вагонов и постельных принадлежностей по счетам вагонных депо	94	76
Отражение недостачи собственных акций, выкупленных у акционеров	94	81
Отражение сумм недостач, выявленных за прошлые годы, признанных виновниками или присужденных судом для взыскания	94	98
<i>Погашение суммы недостач и потерь от порчи ценностей</i>		
Списание на затраты основного производства, на счета учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов, на расходы обслуживающих производств и хозяйств, на расходы по реализации недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли	20, 25, 26, 29, 44, 97	94
Отнесение сумм недостач и потерь ценностей на виновных лиц для возмещения ими материального ущерба	73	94
Начисление НДС на разницу между стоимостью недостающих ценностей по текущим (рыночным) ценам и их балансовой стоимостью	68	94
Списание сумм недостач ценностей сверх норм естественной убыли и потерь ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также в случае отказа суда вследствие необоснованности иска	92	94
Отнесение на виновных лиц разницы между стоимостью недостающих ценностей по текущим (рыночным) ценам и их балансовой стоимостью	98	94

13.8 Учет резервов предстоящих расходов и платежей

Организации БЖД в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности при необходимости могут создавать резервы предстоящих расходов и платежей, когда характер выполняемых работ, сезонность производства и другие случаи приводят к неравномерности включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу в течение отчетного периода. Поэтому для равномерного и своевременного включения этих расходов в

себестоимость перевозок, продукции, выполненных работ и оказанных услуг, когда они относятся к данному отчетному периоду, но по каким-либо причинам еще не произведены, осуществляется резервирование этих предстоящих расходов в установленных размерах. Для учета такого рода предстоящих расходов и предназначен счет 96 "Резервы предстоящих расходов и платежей".

Резервируемые суммы учитываются в разрезе целевого назначения.

К счету 96 "Резервы предстоящих расходов и платежей" в организациях БЖД открываются следующие субсчета:

96-1 "Резерв предстоящих затрат на ремонт собственных основных средств";

96-2 "Резерв на восстановление износа и ремонт шин автотранспортных средств";

96-3 "Резерв производственных затрат на подготовительные работы в сезонных отраслях";

96-4 "Резерв на оплату отпусков";

96-5 "Резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет";

96-6 "Резерв на ремонт арендованных основных средств";

96-9 "Прочие резервы".

Фактические затраты по ремонту собственных основных средств при хозяйственном способе в течение отчетного периода предварительно учитывают на счете 23 "Вспомогательные производства", с которого их списывают на уменьшение созданного резерва. При выполнении ремонта подрядным способом на дебет счета 96-1 "Резерв предстоящих затрат на ремонт собственных основных средств" относится сумма счета подрядчика.

На субсчете 96-2 "Резерв на восстановление износа и ремонт шин автотранспортных средств" отражается образование и использование резерва на восстановление износа и ремонт автомобильных шин, числящихся вместе с автомашинами в составе основных средств.

По кредиту счета 96-2 "Резерв на восстановление износа и ремонт шин автотранспортных средств" сумма резерва образуется и пополняется, а по дебету данного счета осуществляется его использование на соответствующие цели.

На субсчете 96-3 "Резерв производственных затрат на подготовительные работы в сезонных отраслях" учитываются расходы организаций сезонных отраслей производства. К примеру, служба пути создает резерв с целью осуществления ремонтных операций весной, летом и осенью, поскольку в зимнее время эти работы практически не проводятся. На суммы резерва, подлежащие включению в себестоимость продукции отчетного периода, кредитуется счет 96-3 "Резерв производственных затрат на подготовительные работы в сезонных отраслях" в корреспонденции со счетами учета за-

трат, как и по другим резервам, а фактические расходы относятся в дебет этого счета.

На субсчете 96-9 "Прочие резервы" учитываются расходы по созданию прочих резервов организации.

Аналитический учет по счету 96 "Резервы предстоящих расходов" ведется по отдельным резервам.

Учетные записи по счету 96 "Резервы предстоящих расходов" представлены в таблице 13.7.

Т а б л и ц а 13.7 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 96 "Резервы предстоящих расходов"

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание за счет резерва расходов на проведение ремонта основных средств, выполняемого хозяйственным способом	96	20, 23
Списание за счет резерва расходов на проведение ремонта основных средств, выполняемого подрядным способом	96	60, 76
Отражение сумм отчислений на социальное страхование от сумм выплат работникам, затраты на которые резервировались в установленном порядке (на предстоящую оплату отпусков, выплату вознаграждения за выслугу лет и др.)	96	69
Начисление за счет резерва сумм на оплату отпуска рабочим, вознаграждений за выслугу лет и др.	96	70
Списание производственных затрат на подготовительные работы в сезонных отраслях	96	97
Образование резерва предстоящих расходов на цели, предусмотренные учетной политикой организации	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44, 97	96

13.9 Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов – это расходы, произведенные организациями БЖД в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. Особенность этих расходов состоит в том, что время их свершения и включения их в себестоимость продукции (работ, услуг) отчетного периода не соответствуют. То есть расходы относятся не к тому периоду, в котором возникли, а к периоду, в котором благодаря им были получены доходы.

Для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, предназначен счет 97 "Расходы будущих периодов"

В частности, на этом счете могут быть отражены расходы, связанные:

- с приобретением лицензий;
- подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
- освоением новых организаций, производств, установок и агрегатов;
- рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
- неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда в организации не создается соответствующий резерв или фонд);
- горно-подготовительными работами и др.

К счету 97 "Расходы будущих периодов" открываются следующие субсчета:

- 97-1 "Расходы на периодическую печать";
- 97-2 "Расходы на неравномерно проводимый в течение года ремонт основных средств";
- 97-3 "Расходы по обязательному страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств";
- 97-4 "Расходы на бланки строгой отчетности";
- 97-5 "Программные продукты и базы данных для управленческих нужд";
- 97-6 "Платежи за землю";
- 97-7 "Курсовые разницы";
- 97-9 "Прочие расходы".

На субсчете 97-1 "Расходы на периодическую печать" отражаются расходы по подписке на периодическую литературу в части сумм, относящихся к следующим отчетным периодам.

Начисление сумм по подписке на периодические издания в части, приходящейся на следующие отчетные периоды, производится по дебету субсчета 97-1 "Расходы на периодическую печать". В следующем отчетном периоде данная сумма списывается с кредита субсчета 97-1 "Расходы на периодическую печать" в дебет соответствующих счетов учета затрат.

На субсчете 97-2 "Расходы на неравномерно проводимый в течение года ремонт основных средств" отражаются затраты по неравномерно производимым в течение года ремонтам основных средств.

Затраты по выполненному ремонту основных средств по сметной стоимости отражаются по дебету субсчета 97-2 "Расходы на неравномерно проводимый в течение года ремонт основных средств". Списание этих сумм с субсчета 97-2 "Расходы на неравномерно проводимый в течение года ремонт основных средств" производится равными долями по мере их погашения в течение последующих отчетных периодов в дебет соответствующих счетов учета затрат.

На субсчете 97-3 "Расходы по обязательному страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств" отражаются

расходы организации, связанные с обязательным страхованием гражданской ответственности владельцев транспортных средств. Данные расходы подлежат равномерному списанию в дебет соответствующих счетов учета затрат.

На *субсчете 97-4 "Расходы на бланки строгой отчетности"* отражаются расходы по приобретению бланков строгой отчетности с последующим равномерным списанием их стоимости на счета учета затрат.

На *субсчете 97-5 "Программные продукты и базы данных для управленческих нужд"* отражаются расходы организации, понесенные при приобретении программных продуктов и баз данных, если исключительные права на эти объекты организация не получает.

Если организации переходят исключительные права на программные продукты и базы данных, то такие объекты на счете 97-5 "Программные продукты и базы данных для управленческих нужд" не учитываются, а относятся к нематериальным активам.

Расходы на приобретение неисключительных прав пользования программными продуктами и базами данных отражаются по дебету субсчета 97-5 "Программные продукты и базы данных для управленческих нужд". Данные расходы списываются в дебет соответствующих счетов учета затрат в течение срока эксплуатации программных продуктов и баз данных.

На *субсчете 97-6 "Платежи за землю"* учитываются начисленные суммы налоговых платежей по земельному налогу, подлежащие перечислению в бюджет и списанию на затраты производства в последующих отчетных периодах.

На *субсчете 97-7 "Курсовые разницы"* учитываются курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности в иностранной валюте и признаваемые в соответствии с действующим законодательством расходами будущих периодов, а также курсовые разницы, возникающие при покупке иностранной валюты.

На *субсчете 97-9 "Прочие расходы"* отражаются расходы, признаваемые в соответствии с действующим законодательством расходами будущих периодов, не нашедшие отражения на других субсчетах счета 97 "Расходы будущих периодов".

Расходы, учтенные по дебету субсчета 97-9 "Прочие расходы", списываются на затраты производства по мере их отнесения к расходам того периода, к которому они относятся, в порядке, установленном самой организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.).

Сроки, в течение которых такие расходы подлежат отнесению на затраты производства (расходы на продажу) или другие источники, регулируются организацией, если иное не определено законодательными и другими нормативными актами.

Аналитический учет по счету 97 "Расходы будущих периодов" ведется по видам расходов.

Учетные записи по счету 97 "Расходы будущих периодов" представлены в таблице 13.8.

Т а б л и ц а 13.8 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 97 "Расходы будущих периодов"**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление амортизации на основные средства, относящейся к расходам будущих периодов	97	02
Начисление амортизации на нематериальные активы, относящейся к расходам будущих периодов	97	05
Списание материалов на расходы будущих периодов по неравномерно проводимому ремонту основных средств, освоению новых производств, подготовительные работы в сезонных отраслях	97	10
Списание отклонения на израсходованные материалы для проведения работ, относящихся к будущим периодам (экономия – сторно, перерасход – дополнительной записью)	97	16
Отражение стоимости выполненных и сданных цехами основного производства заказов на работы и услуги, связанные с освоением новых производств, цехов, агрегатов, подготовкой к освоению выпуска новых видов продукции и технологических процессов	97	20
Отражение стоимости выполненных и сданных цехами вспомогательных производств заказов на работы и услуги, связанные с освоением новых производств, цехов, агрегатов, подготовкой к освоению выпуска новых видов продукции и технологических процессов	97	23
Списание доли общепроизводственных расходов, включаемых в затраты по освоению новых производств, подготовительные работы в сезонных и других отраслях промышленности	97	25
Списание общехозяйственных расходов на затраты по освоению новых производств	97	26
Списание фактической себестоимости работ, услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами, по осуществлению расходов будущих периодов	97	29
Списание стоимости товаров, использованных для собственных нужд, в расходы будущих периодов	97	41
Списание стоимости готовой продукции на затраты, которые относятся к следующим отчетным периодам и учитываются как расходы будущих периодов	97	43

Продолжение таблицы 13.8

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение задолженности перед поставщиками и подрядчиками за оказанные услуги при производстве работ, расходы по которым относятся к расходам будущих периодов (таможенные платежи при заявлении товаров в режиме временного ввоза (вывоза), подписки на периодические издания и литературу, сумма арендной платы за последующие периоды, затрат по капитальному ремонту арендованных основных средств за счет средств арендатора); положительных курсовых разниц, возникающих при переоценке кредиторской задолженности в иностранной валюте	97	60, 76
Отражение суммы НДС по отгруженным товарам, продукции, выполненным работам, оказанным услугам, переданным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности по истечении 60 дней с момента их отгрузки в случае принятого метода учета выручки от реализации по моменту их оплаты	97	68
Произведены отчисления на социальное страхование работников, занятых выполнением работ, затраты по которым произведены в отчетном периоде, но относятся к следующему отчетным периодам	97	69
Начисление заработной платы работникам, занятым выполнением работ, которые относятся к следующим отчетным периодам	97	70
Отражение оплаты подотчетными лицами расходов, подлежащих учету организацией как расходы будущих периодов	97	71
Образование резерва предстоящих расходов и платежей по освоению новых предприятий и производств, на подготовительные работы в сезонных отраслях	97	96
Списание расходов будущих периодов на затраты по капитальным вложениям	08	97
Оприходование материалов, полученных от проведения работ, учтенных в составе расходов будущих периодов	10	97
Списание расходов будущих периодов на затраты основного производства в части, относящейся к отчетному периоду	20	97
Списание расходов будущих периодов на затраты вспомогательных производств в части, относящейся к отчетному периоду	23	97
Списание расходов будущих периодов на общепроизводственные расходы в части, относящейся к отчетному периоду	25	97

Окончание таблицы 13.8

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание расходов будущих периодов на общехозяйственные расходы в части, относящейся к отчетному периоду	26	97
Списание расходов будущих периодов на расходы обслуживающих производств и хозяйств в части, относящейся к отчетному периоду	29	97
Списание расходов будущих периодов на издержки обращения в части, относящейся к отчетному периоду	44	97
Списание расходов по капитальному ремонту арендованных основных средств, производимому за счет арендодателя; отражение отрицательных курсовых разниц, возникающих при переоценке кредиторской задолженности в иностранной валюте	76, 60	97
Передача расходов будущих периодов вышестоящим звеньям управления железной дороги	79	97
Списание расходов будущих периодов на убытки по работам, не давшим продукции	91	97
Списание расходов будущих периодов в связи со стихийными бедствиями	92	97
Списание расходов будущих периодов за счет созданного резерва предстоящих расходов	96	97

13.10 Учет доходов будущих периодов

Учет доходов, поступающих (начисленных) в текущем отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам; недостач, выявленных в отчетном периоде за прошлые годы; разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и числящейся суммой недостачи ценностей ведется на счете 98 "Доходы будущих периодов".

К счету 98 "Доходы будущих периодов" открываются следующие субсчета:

98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов";

98-2 "Финансовый результат от операционной деятельности";

98-3 "Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы";

98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей";

98-7 "Курсовые разницы";

98-9 "Прочие доходы будущих периодов".

На субсчете 98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов" от-

ражаются доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

По кредиту субсчета 98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов" в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами приводятся суммы доходов, относящихся к будущему отчетному периоду, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

По кредиту субсчета 98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов" организации БЖД отражают:

- отнесение полученных авансов за подписку на доходы будущих периодов;
- формирование доходов будущих периодов за счет средств целевого финансирования.

По дебету субсчета 98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов" отражается:

- передача в Управление БЖД части ранее полученных авансов за подписку в сумме, относящейся к данному отчетному периоду для дальнейшего списания на реализацию;
- списание суммы доходов будущего периода для дальнейшего отнесения на финансовый результат.

На *субсчете 98-3 "Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы"* учитывается движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы.

По кредиту субсчета 98-3 "Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы" в организациях БЖД отражаются суммы недостач ценностей, выявленных в текущем отчетном периоде, но относящихся к прошлым годам, признанных виновными лицами или присутствующих к взысканию с них в судебном порядке.

На *субсчете 98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей"* организации учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, по которой они числятся на балансе организации.

По кредиту субсчета 98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей" отражается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой и балансовой стоимостью по недостачам ценностей.

На *субсчете 98-7 "Курсовые разницы"* отражаются курсовые разницы

при переоценке денежных валютных средств в кассе и на счетах в банке, курсовые разницы при продаже валюты, а также переоценка дебиторской задолженности в иностранной валюте.

На *субсчете 98-9 "Прочие доходы будущих периодов"* учитываются прочие виды доходов будущих периодов, не нашедшие отражение на приведенных выше субсчетах.

Также по дебету счета 98 "Доходы будущих периодов" отражается списание разницы между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества (запись у лизингодателя при учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя).

Аналитический учет по счету 98 "Доходы будущих периодов" ведется по каждому виду доходов.

Учетные записи по счету 98 "Доходы будущих периодов" представлены в таблице 13.9.

Т а б л и ц а 13.9 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 98 "Доходы будущих периодов"**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение отрицательной курсовой разницы при переоценке валютных денежных средств в кассе и на валютных счетах в банке, отрицательной курсовой разницы при продаже валюты	98	50, 52, 57
Отражение отрицательной курсовой разницы при переоценке дебиторской задолженности	98	62, 76
Начисление налогов и прочих платежей от суммы доходов будущих периодов	98	68
Передача в Управление БЖД части ранее полученных авансов за подписку в сумме, относящейся к данному отчетному периоду для дальнейшего списания на реализацию	98	79
Признание в составе доходов текущего периода полученных заранее доходов	98	90
Получение оборудования, требующего монтажа, безвозмездно от сторонних организаций и лиц	07	98
Получение оборудования и других объектов основных средств безвозмездно от сторонних организаций и лиц	08	98
Получение материалов, инструментов, инвентаря, спецодежды и других ценностей безвозмездно от сторонних организаций	10	98

Продолжение таблицы 13.9

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание доходов будущих периодов (полной суммой или по частям) на внереализационные доходы: - на суммы возмещения виновными лицами разницы между рыночной стоимостью недостающих ценностей и их фактической себестоимостью; - на сумму стоимости безвозмездно полученных от сторонних организаций и лиц ценностей после их отпуска в производство – по материалам либо по мере начисления амортизации и в размере начисленной амортизации – по основным средствам и нематериальным активам, по безвозмездно полученным денежным средствам – в период признания расходов; - на суммы средств, полученных в порядке целевого финансирования и использованных на финансирование капитальных вложений, текущих расходов и др.	98	92
Получение животных безвозмездно от сторонних организаций и лиц	11	98
Получение товаров безвозмездно от сторонних организаций и лиц	41	98
Внесение наличных денежных средств безвозмездно от сторонних организаций и лиц либо в порядке авансовых платежей, а также положительная курсовая разница при переоценке валютных денежных средств в кассе	50	98
Поступление денежных средств на расчетный счет безвозмездно от сторонних организаций и лиц либо в порядке авансовых платежей	51	98
Поступление денежных средств на валютные счета безвозмездно от сторонних организаций и лиц либо в порядке авансовых платежей; положительная курсовая разница при переоценке денежных средств на валютных счетах и курсовые разницы при продаже валюты	52	98
Поступление денежных средств на специальные счета безвозмездно от сторонних организаций и лиц либо в порядке авансовых платежей	55	98
Отражение положительной курсовой разницы при продаже валюты	57	98
Реинвестирование разницы между ценой реализации и номинальной стоимостью выпущенных организацией ценных бумаг	58	98
Отнесение на виновное лицо разницы между рыночной стоимостью недостающих ценностей и их фактической себестоимостью	73	98

Окончание таблицы 13.9

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение положительной курсовой разницы при переоценке дебиторской задолженности	62, 76	98
Начисление авансовых платежей по арендной плате (лизинговым платежам)	76	98
Получение средств в порядке целевого финансирования на финансирование текущих расходов, капитальных вложений и включение их в состав доходов будущих периодов	86	98
Отражение недостачи ценностей, выявленной в текущем году, но относящейся к прошлым отчетным периодам	94	98

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	3
1 ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНЫЙ ТРАНСПОРТ КАК ОТРАСЛЬ МАТЕРИАЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА И ЕГО ОСОБЕННОСТИ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	5
1.1 Роль и значение железнодорожного транспорта в экономике Республики Беларусь	5
1.2 Технология организации перевозочного процесса	9
1.3 Принципы и методы управления на железнодорожном транспорте, организационная структура	14
1.4 Финансовый механизм на железнодорожном транспорте	20
2 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ	27
2.1 Отраслевые особенности железнодорожного транспорта, влияющие на методику организации и ведения бухгалтерского учета. План счетов основной деятельности железной дороги	27
2.2 Учетная политика железной дороги: сущность, принципы, цели и задачи ее формирования	34
2.3 Государственная финансовая и отраслевая бухгалтерская отчетность предприятий железнодорожного транспорта	41
3 УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ	50
3.1 Учет основных средств	50
3.1.1 Основные средства, их классификация и оценка	50
3.1.2 Организация первичного учета основных средств	58
3.1.3 Синтетический и аналитический учет движения основных средств	74
3.1.4 Учет амортизации основных средств	86
3.1.5 Инвентаризация основных средств и порядок отражения ее результатов в бухгалтерском учете	92
3.2 Учет нематериальных активов	96
3.2.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов	96
3.2.2 Синтетический и аналитический учет движения нематериальных активов	100
3.2.3 Учет амортизации нематериальных активов	106
3.3 Учет вложений во внеоборотные активы	108
3.4 Отчетность по внеоборотным активам	119
4 УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ	124
4.1 Понятие, задачи и классификация материальных ресурсов	124
4.2 Способы оценки материальных ресурсов и производственных запасов	129
4.3 Организация первичного учета материальных ресурсов	133
4.4 Учет материальных ресурсов в местах хранения и в бухгалтерии организации	141
4.5 Особенности организации учета предметов в обороте (инструментов, приспособлений, спецодежды, производственного и хозяйственного инвентаря)	145
4.6 Синтетический и аналитический учет движения материальных ресурсов	154
4.7 Инвентаризация материальных ресурсов	170
4.8 Отчетность по материальным ресурсам	173

5 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	175
5.1 Затраты на производство: сущность, значение и задачи бухгалтерского учета в организациях железнодорожного транспорта	175
5.2 Виды деятельности железной дороги и организация их обособленного учета	180
5.3 Классификация расходов железной дороги для целей бухгалтерского учета	182
5.4 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости перевозок (продукции, работ, услуг)	187
5.5 Система счетов для учета затрат на производство (перевозки) в организациях железной дороги. Порядок отражения записей на счетах бухгалтерского учета	191
5.5.1 Учет затрат по основному производству	193
5.5.2 Учет затрат вспомогательных производств	197
5.5.3 Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств	202
5.6 Учет и распределение общепроизводственных расходов	209
5.7 Учет и распределение общехозяйственных расходов	215
5.8 Организация аналитического учета затрат на производство	220
5.8.1 Принципы и методика организации аналитического учета затрат на производство	220
5.8.2 Номенклатура расходов по видам деятельности железной дороги	226
5.9 Учёт брака в производстве и потерь от простоев	234
5.10 Отчетность о затратах	238
6 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	242
6.1 Задачи бухгалтерского учета денежных средств	242
6.2 Учет кассовых операций	244
6.3 Порядок учета денежных средств от пассажирских перевозок в кассах вокзалов и железнодорожных станций	259
6.4 Учет денежных средств на текущем (расчетном) счете	263
6.5 Учет операций на валютных счетах в банках. Порядок отражения в учете курсовых разниц	270
6.6 Учет денежных средств на специальных счетах в банках	281
6.7 Учет переводов в пути	288
7 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	291
7.1 Виды финансовых вложений, способы их оценки, задачи их учета	291
7.2 Учет финансовых вложений в ценные бумаги	294
7.3 Учет резерва под обесценение вложений в ценные бумаги	300
8 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ	302
8.1 Учет движения готовой продукции в организациях железнодорожного транспорта	302
8.2 Учет движения товаров и тары в организациях железнодорожного транспорта	307
8.3 Отражение в учете выполненных этапов по незавершенным работам	311
9 УЧЕТ ИСТОЧНИКОВ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ	313
9.1 Учет уставного фонда	313
9.2 Учет резервного фонда	318
9.3 Учет добавочного фонда	320
9.4 Учет целевого финансирования	322

10 УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ	325
10.1 Сущность заработной платы: значение и задачи учета труда и его оплаты	325
10.2 Оперативный учет персонала предприятий железной дороги и использования рабочего времени	329
10.3 Системы учета выработки на предприятиях железной дороги	335
10.4 Тарифная система и ее элементы	339
10.5 Формы и системы оплаты труда. Виды заработной платы	342
10.6 Состав фонда заработной платы	346
10.7 Порядок расчета тарифного заработка, доплат и надбавок к заработной плате, премий, вознаграждений	351
10.8 Порядок расчета среднего заработка	357
10.9 Виды удержаний из заработной платы, порядок их расчета и уплаты	360
10.10 Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда	367
10.11 Отчетность по труду и заработной плате	375
11 УЧЕТ РАСЧЕТОВ	379
11.1 Значение и задачи учета расчетных операций	379
11.2 Документальное оформление расчетных операций	385
11.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	392
11.4 Учет расчетов с покупателями и заказчиками	401
11.5 Учет расчетов по кредитам и займам	407
11.6 Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам	417
11.7 Учет расчетов с органами государственного социального страхования	421
11.8 Учет расчетов с подотчетными лицами	426
11.9 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	432
11.10 Учет расчетов с учредителями	438
11.11 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	442
11.12 Учет внутривозрастных расчетов	451
11.13 Общие сведения об отчетности по расчетам	453
12 УЧЕТ ДОХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ТРАНСПОРТНОЙ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ	456
12.1 Понятие реализованной продукции, доходов и выручки в организациях железнодорожного транспорта, задачи их учета	456
12.2 Документальное оформление реализации работ, услуг на железнодорожном транспорте	459
12.3 Порядок формирования и организация учета доходов от перевозок на Белорусской железной дороге	461
13 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	467
13.1 Значение и задачи учета финансовых результатов	467
13.2 Учет финансовых результатов от реализации транспортной продукции (товаров, работ, услуг)	469
13.3 Учет операционных доходов и расходов	472
13.4 Учет внереализационных доходов и расходов	481
13.5 Учет формирования конечного финансового результата и порядок его использования	489
13.6 Учет нераспределенной прибыли	492
13.7 Учет недостач и потерь от порчи ценностей	494
13.8 Учет резервов предстоящих расходов и платежей	497
13.9 Учет расходов будущих периодов	499
13.10 Учет доходов будущих периодов	504

Учебное издание

*ГИЗАТУЛЛИНА Вера Георгиевна
ПАПКОВСКАЯ Пелагея Яковлевна
СИДОРОВА Людмила Георгиевна и др.*

Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте
Учебное пособие

Редактор Л. И. П а н ь к о в а
Технический редактор В. Н. К у ч е р о в а

Подписано в печать 11.07.2007 г. Формат 60×84 1/16
Бумага офсетная. Гарнитура Таймс. Печать офсетная.
Усл. печ. л. 29,76. Уч.-изд. л. 37,07. Тираж 900 экз.
Зак. № . Изд. № 63

Издатель и полиграфическое исполнение
Белорусский государственный университет транспорта:
ЛИ № 02330/0133394 от 19. 07 2004 г.
ЛП № 02330/0148780 от 30. 04. 2004 г.
246653, г. Гомель, ул. Кирова, 34