

УДК 656.2.003

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

С. Л. ШАТРОВ, канд. экон. наук, доцент

Н. В. ШАТРОВА

Белорусский государственный университет транспорта

УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СТРУКТУРНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

Рассмотрены методические подходы организации учета производственных запасов в структурных подразделениях железной дороги с учетом использования международного опыта.

Современный этап развития экономики характеризуется повышенными требованиями, предъявляемыми аппаратом управления предприятий корпоративного типа к росту эффективности использования всех видов ресурсов их структурными подразделениями.

Особенности технологического процесса на железнодорожном транспорте обуславливают отсутствие сырья, что сочетается с существенным объемом потребления топлива и запасных частей, необходимых для перевозки и ремонта подвижного состава, пути и других объектов инфраструктуры дороги. Поэтому в системе железнодорожного транспорта Республики Беларусь особое место отводится поиску резервов повышения эффективности использования материалов и обеспечению сохранности их запасов.

Данная цель управления базируется на современном методическом обеспечении организации учета производственных запасов в структурных подразделениях железной дороги.

Анализ существующих систем учета запасов, применяемых в разных странах, позволил выделить следующие их два типа:

1) периодическая система (разрешается не вести детальный учет отпуска запасов на протяжении отчетного периода;

2) постоянная (непрерывная) система (применяется в Республике Беларусь).

При сравнении систем можно сделать вывод о том, что:

1) в момент физического движения товарных запасов в системе постоянного учета осуществляется документирование, а в системе периодического учета нет;

2) в системе постоянного учета оценка стоимости выбывающих запасов происходит в момент отпуска, а в системе периодического учета производится по окончании периода;

3) расчет запасов в системе постоянного учета производится как конечный остаток запасов, а в системе периодического учета – стоимость выбывших товаров;

4) инвентаризация запасов в системе постоянного учета проводится перед составлением годового финансового отчета, в системе периодического учета регулярно, но не реже одного раза в отчетном месяце или квартале.

Ошибки в определении величины запасов при периодической системе учета влияют на финансовые показатели организации:

- уровень запасов на конец года занижен – чистая прибыль тоже занижена;
- уровень запасов на конец года завышен – чистая прибыль тоже завышена;
- уровень запасов на начало года занижен – чистая прибыль завышена;
- уровень запасов на начало года завышен – чистая прибыль занижена.

Рассмотрение международных подходов к организации учета и оценке любой экономической категории неотделимо от исследования ее сущности. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету запасов № 133 в качестве “запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации”.

Нормы инструкции перекликаются с МСФО 2, в котором запасы определяют, как: “активы, которые содержатся для продажи при условиях обычной хозяйственной деятельности, находятся в процессе производства для такой продажи или существуют в форме основных или вспомогательных материалов для использования в производственном процессе или предоставления услуг”.

В США и Великобритании запасы рассматривают, как активы, предназначенные для продажи на протяжении одного обычного делового цикла или использования в течение одного производственного цикла, а в Германии считают запасами предметы, предназначенные для краткосрочного использования или перепродажи.

При всем многообразии определений категории “производственные запасы” в экономической литературе можно сделать вывод о некоторой тождественности в понимании ее сущности – активы, потребляемые в процессе производственного цикла.

Одним из основных потребителей топлива и запасных частей на железной дороге является локомотивное хозяйство и в частности его предприятие – локомотивные депо, задача которых состоит в бесперебойном обслуживании

тягой перевозки грузов и пассажиров, делая своевременный ремонт и обслуживание локомотивов. Для поддержания локомотивов в исправном состоянии существует система технического обслуживания и ремонта. Эти операции производятся после выполнения локомотивом установленных норм пробега или через определенное время работы и требуют наличия производственных запасов и их значительный расход:

- техническое обслуживание (ТО-2) включает все работы в объеме ТО-1 (смазываются узлы и детали, проверяется прочность соединений, ходовые части, тяговые электродвигатели, тормозное оборудование, радиосвязь, автосцепка, электрооборудование, песочницы и другие части локомотива), а также дополнительно проверяется последовательность срабатывания электрических аппаратов, состояние аккумуляторных батарей, работа дизель-генераторов, состояние букс колесных пар, рессорного подвешивания;

- техническое обслуживание (ТО-3) производится после пробега 210–400 тыс. км в зависимости от типа локомотива. При ТО-3 выполняются все работы в объеме ТО-2, а также дополнительно проверяется частота вращения дизеля на тепловозах, проверяется герметичность секций холодильников и производится продувка их воздухом, снимаются форсунки дизелей и испытываются на стенде, осматриваются поршни и т.д.;

- текущий ремонт (ТР-1) включает все работы, предусмотренные ТО-3, кроме того осматриваются зубчатые передачи тягового электропривода, проверяются зазоры моторно-осевых подшипников; выполняется ревизия автоматических тормозов, снимаются, очищаются и проверяются турбокомпрессоры тепловозов и др.;

- текущий ремонт (ТР-2) предусматривает выполнение операций в объеме ТР-1, кроме того при необходимости производится обточка колесных пар без выкатки из-под локомотива, выполняются разъединение и ревизия сочленения электровозных тележек; производится подъем кузова для ревизии пятниковых узлов, проверяются фрикционные аппараты автосцепки и т.д.;

- капитальный ремонт (КР-1) требует снятия тяговых двигателей, вспомогательных машин и аппаратуры; производится ремонт изношенных частей или их замена; обмотки электрических машин пропитываются, колесные пары подвергаются полному освидетельствованию, бандажи колес при необходимости меняются; производится также смена аккумуляторных батарей; локомотив окрашивается внутри и снаружи;

- капитальный ремонт (КР-2) производится с полной разборкой локомотива и необходимой заменой или восстановлением полного ресурса всех агрегатов, узлов и деталей.

Бухгалтерский учет должен обеспечить информацией все движение необходимых для текущей деятельности депо запасных частей и других производственных запасов.

Следует отметить наличие особой формы первичных документов по учету движения материальных ценностей, применяемых в структурных подразделениях железной дороги. Так, в локомотивном депо используют утвержденные приказом Начальника железной дороги № 435Н от 26.12.2011 г. формы первичных учетных документов, предназначенные для использования в хозяйственной деятельности организациями, входящими в состав Белорусской железной дороги.

Первичные документы по приходу необходимых запасных частей и других производственных запасов поступают в бухгалтерию депо от поставщиков через центральную кладовую, где они, прежде всего, подвергаются контролю по существу операции и правильности их оформления.

В бухгалтерии записи в приходных ордерах формы ФМУ-10 сверяются с относящимися к ним товарно-транспортными накладными и др. Неверно оформленные документы возвращаются на доработку.

Материальные ценности, выдаются из центральной кладовой по требованиям формы ФМУ-12 (запасные части и материалы) и ФМУ-25 (инвентарь, хозяйственные принадлежности), ФМУ-27 (специальная оснастка и специальная одежда). Последующее движение и использование материалов оформляются в следующем порядке: полученные товарно-материальные ценности закрепляются за материально-ответственными лицами (мастера цехов), а движение по ним отражается в материальном отчете М-19п. Отчет составляется ежемесячно в одном экземпляре, подписывается материально-ответственным лицом и с приложенными к нему приходными и расходными документами представляется в технический отдел для проверки соответствия фактического расхода производственных запасов установленным нормам.

После соответствующей проверки работником технического отдела визируется материальный отчет и передается на утверждение руководству. Утвержденный руководством материальный отчет передается в бухгалтерию. В день принятия материального отчета бухгалтер проверяет полноту и правильность записей, подтверждает своей подписью получение материального отчета и правильность выведенного расхода и остатка.

При приемке отчета работником бухгалтерии проверяется в части расхода соответствие указанного в нем фактически оприходованного количества материальных ресурсов данным, указанным в первичных документах. Остатки производственных запасов на начало месяца переносят в материальный отчет из приведенных отчетов за прошлый месяц.

В материальном отчете расход материалов отражается по направлениям, то есть по статьям затрат с указанием номера над соответствующей графой списания производственных запасов. Оперативный контроль за распределением затрат по статьям возложен на экономический отдел депо.

Производственные запасы (сырье, материалы, топливо, запасные части, инвентарь) при принятии к учету на счете 10 «Материалы» по соответст-

вующим субсчетам оцениваются по фактической себестоимости их приобретения (заготовления).

Основными поставщиками необходимых материальных ценностей являются отделы материально-технического снабжения, а также прочие организации, осуществляющие ремонт и изготовление запасных частей.

При поступлении запасов в бухгалтерском учете депо оформляются следующие учетные записи: дебет счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (на стоимость товаров, указанную в сопроводительных документах, без налога на добавленную стоимость), 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и одновременно по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)» в корреспонденции с кредитом счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (на сумму налога на добавленную стоимость, выделенную поставщиком в сопроводительных документах), 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Законодательством предусмотрено, что материалы могут приобретаться за наличный расчет. При этом в бухгалтерию необходимо предъявить документы, подтверждающие приобретение материала (товарный чек) и составить авансовый отчет для дальнейшей компенсации стоимости приобретенных материалов депо подотчетному лицу.

Запасные части, полученные в процессе модернизации подвижного состава силами сторонних депо, в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 08 «Материалы переданные в переработку на сторону» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» по ценам возможного их использования.

Одним из вариантов поступления материальных ценностей в депо может быть их изготовление в собственных цехах. Это может быть производство различных металлических изделий (болты, втулки, металлоконструкции и др.) как для собственных нужд, так и для нужд населения. Для оценки стоимости изготовленных материальных ценностей экономист депо составляет калькуляции, в которых отражаются все затраты на единицу продукции. Цена, полученная по расчетной калькуляции, принимается в качестве учетной цены.

Особое внимание при организации бухгалтерского учета является оценка производственных запасов. Как было отмечено выше, в депо несколько вариантов поступления производственных запасов, что обуславливает наличие альтернативных подходов к их оценке.

Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении силами депо определяется в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов. При этом запасы приходятся по учетной цене, в качестве которой выступает плановая себестоимость. По мере определения их фактической себестоимости продукции образовавшаяся разница относится на соответствующие статьи затратных счетов пропорционально стоимости изготовленных запасов.

По действующей в депо методике при отпуске запасов в производство и ином выбытии их оценка производится по себестоимости каждой единицы. Транспортно-заготовительные затраты при их наличии ежемесячно полностью списываются на счета по учету затрат (в связи с их незначительным удельным весом), этот подход соответствует нормам Инструкции № 133, которая предусматривает, что при отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).

Следует отметить, что данная инструкция не предусматривает долгое время используемого ранее способа ЛИФО, что поясняется его отсутствием в МСФО. Однако МСФО 2 разрешает одновременное применение разных вариантов оценки для разных групп запасов с их описанием в учетной политике. Так, себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем специфической идентификации индивидуальных затрат (*specific identification method*). Специфическая идентификация затрат означает, что специфические затраты относятся на определенные статьи запасов. Этот метод отражения подходит для изделий, предназначенных для специальных проектов, независимо от того, были ли они куплены или произведены.

Основной подход предполагает оценивать запасы по формуле первое поступление – первый отпуск (ФИФО, *first-in first-out*) или средневзвешенной стоимости (*average cost method*), его варианты – средневзвешенной стоимости и метод скользящей средней стоимости (*weight-average cost method, moving average cost method*). Допустим и альтернативный подход когда стоимость определяется по формуле последнее поступление – первый отпуск (ЛИФО, *last-in first-out*). Этот метод дает самый низкий показатель чистой прибыли и поэтому запрещен в некоторых странах в целях налогообложения (Великобритания, Ирландия, Нидерланды, Испания, Турция, Швеция).

Однако исследование мировой практики показало, что большинство компаний отдадут предпочтение оценке по средней фактической себестоимости.

Таким образом, можно отметить, что в настоящее время предприятиям дана относительная свобода в выборе методических подходов к организации учета и оценки производственных запасов, что оказывает непосредственное влияние на эффективность их использования в структурных подразделениях и финансовые результаты железной дороги в целом.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Бухгалтерский учет в странах мира: учеб. пособие / Ф. Ф. Бутынец; под ред. проф. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 484 с.

2 **Мощенко, Н. П.** Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / Н. П. Мощенко. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 272 с.

V. GIZATULLINA, PhD, professor

S. SHATROV, PhD, associate professor

N. SHATROVA

Belarusian State University of Transport

THE ACCOUNT OF INDUSTRIAL STOCKS IN STRUCTURAL DIVISIONS OF THE RAILWAY

Methodical approaches of the organization of the account of industrial stocks in structural divisions of the railway in view of research of the international experience are considered.

Получено 17.10.2012

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

УДК 657.22:656.2

Т. С. ДМИТРИЕВА

Белорусский государственный экономический университет

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ИНВЕСТИЦИЙ В УСЛОВИЯХ РАБОТЫ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОЙ ОТРАСЛИ

В статье предложена методика анализа инвестиционной деятельности железнодорожного транспорта с учетом всех присущих ему технико-технологических и организационных особенностей.

Инвестиционная политика Белорусской железной дороги (БЖД) формируется в целях развития железнодорожного транспорта и совершенствования качества работы дороги для формирования условий устойчивого функционирования экономики Республики Беларусь, полного транспортного обеспечения потребностей предприятий и населения, усиления транзитного потенциала и