

Розділ 5

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 656.2 (477) + 657

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ПЕРЕВЕЗЕНЬ
НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ (МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ)**

Даньків Й.Я.
Лучко М.Р.
Оста'пюк М.Я.

Економіка вітчизняного транспорту, в тому числі і залізничного, вивчає основні принципи, функції і організацію управління, зокрема бухгалтерського обліку, перевезень, експлуатаційної роботи і капітальних вкладень, праці та заробітної плати, витрат, доходів, фінансових результатів. Автори, в результаті проведених досліджень, роблять висновки про те, що особливе місце в обліку залізничних перевезень належить обліку витрат, особливо обґрунтуванню науково-економічних тарифів на перевезення вантажів та пасажирів. Велика роль тут належить науковим дослідженням та використанню практичного вітчизняного та зарубіжного досвіду. Авторами пропонується цілий ряд змін та доповнень до існуючої методики обліку витрат та доходів перевезень на залізничному транспорті.

Кількість бібліографічних посилань – 5, мова українська.

Ключові слова: витрати, доходи, облік перевезень, фінансові результати, експлуатаційні витрати, залізний транспорт, залізничні тарифи, номенклатура витрат залізничних доріг.

ВСТУП

Облік залізничного транспорту повинен забезпечувати вирішення економічних питань та проблем, які виникають у практичній діяльності підприємств залізничних доріг України. Це в першу чергу високоякісне забезпечення потреб економіки населення та країни в перевезеннях з оптимальними, науково обґрунтованими витратами, з постійним збільшенням перевізних можливостей залізничних доріг.

Керівництво залізничним транспортом здійснюється державним регіонально-галузевим управлінням «Укрзалізниця» Міністерства транспорту та зв'язку України, за виробничо-територіальним

принципом.

Управління за виробничим принципом передбачає такий порядок, при якому підрозділи управління «Укрзалізниця» керують в оперативному та технічному відношенні відповідними службами доріг, служби керують відділами відділень доріг, а відділи відділень – лінійними виробничими підприємствами та організаціями.

Управління за територіальним принципом означає наступне. Вся сітка залізничних доріг України поділяється на шість доріг (Львівська, Південно-Західна, Одеська, Південна, Придніпровська, Донецька), а кожна дорога на відділення. Міністерство транспорту та зв'язку через управління «Укрзалізниця» управляє дорогами. Управління дорогами, у межах своєї території, керує всіма відділеннями, відділення – лінійними підприємствами, які знаходяться в його межах. Основним господарським підрозділом на залізничному транспорті України є залізнична дорога, а на дорозі – відділення.

Відділенню дороги підпорядковані станції, вокзали, локомотивні та вагонні депо, промислово-пропальовальні станції, резерви провідників, дистанції

Даньків Йосип Якимович, завідувач кафедри обліку та аудиту Ужгородського національного університету
Лучко Михайло Романович, директор Тернопільської філії Європейського університету, к.н.н., професор
Оста'пюк Мирослав Ярославович, завідувач кафедри економіки та менеджменту Тернопільської філії Європейського університету, к.н.н., професор

дороги, дистанції сигналізації та зв'язку, дистанції будівель та споруд, дільниці енергопостачання, електростанції, механізовані дистанції навантажувально-розвантажувальних робіт, дільничні матеріальні склади та інше.

Важливою перевагою залізничних доріг є їх надзвичайна провізна спроможність. По одній електрифікованій лінії можна провести до 20 млн. т. вантажів в рік в одному напрямку, а по двохшляховій магістралі, обладнаній автоблокуванням, – понад 60-70 млн. т. Незважаючи на те, що постачання вантажів відбувається по колії повільніше ніж повітряним, автомобільним та морським транспортом, залізничний транспорт забезпечує високу регулярність перевезень за добу.

Рух проїзду не залежить від часу доби. Шлях по колії, як правило, швидший і коротший, ніж річковим чи трубопровідним транспортом. Найголовніше, що перевезення масових вантажів на великі відстані залізницею обходиться набагато дешевше, ніж іншими видами транспорту.

Виходячи з вище названих особливостей, важливе значення на підприємствах залізничного транспорту має належна організація обліку, яка врахувала б специфіку галузі. Якщо такі об'єкти обліку, як основні засоби, запаси, розрахунки, грошові кошти та інші мають майже однакові в порівнянні з іншими галузями особливості обліку, або подібні до них, то методика обліку витрат та доходів залізничного транспорту має свої разючі відмінності.

Тому в своєму дослідженні постарасьмося проаналізувати детально існуючу методику обліку витрат і доходів перевезень залізничним транспортом та дати свої пропозиції, щодо її вдосконалення та покращення.

Слід зазначити, що публікації з відображенням особливостей обліку витрат і доходів на залізничному транспорті в Україні майже відсутні.

1 ОБҐРУНТУВАННЯ СТРУКТУРИ ЕКСПЛУАТАЦІЙНИХ ВИТРАТ ЗАЛІЗНИЧНИХ ДОРІГ ТА МЕТОДИКА ЇХ ОБЛІКУ

Кожне лінійне підприємство управління «Укрзалізниця» складає економічно обґрунтований кошторис витрат на виконання завдання перевезень чи робіт. У кошторисі виділяються наступні елементи витрат: заробітна плата з нарахуванням на соціальні заходи, витрати палива, електроенергії, матеріалів, відрядження та інші грошові витрати. Кошторис витрат у всіх лінійних підприємствах, відділеннях і управліннях доріг складається з обґрунтуванням структури витрат за кожною статтею і групою відповідно до номенклатури витрат, яка відповідає основній функції і технологічному процесу підприємства денної галузі господарства (служби).

Як і в інших галузях, тут витрати підприємств теж діляться за їх економічним змістом на основні і

накладні. Основні витрати з експлуатації залізних доріг складаються з витрат, які безпосередньо зв'язані з виконанням процесу перевезень (або виробництва). Вони поділяються на дві групи:

- витрати, які одночасно відносяться до певного виду робіт або операцій технологічного процесу, специфічного для локомотивних та вагонних депо, станцій шляхів та інших виробничих підрозділів і підприємств;

- витрати, які одночасно відносяться до всіх видів робіт і операцій, наприклад утримання і ремонт виробничих приміщень і обладнання, освітлення і опалення приміщень депо та інші. Такі витрати розподіляються умовно між всіма видами робіт та операцій, виконаних на підприємстві.

Накладні витрати включають у себе заробітну плату адміністративно-управлінського, рахунково-контрського і молодшого обслуговуючого персоналу, оплату простоїв, канцелярські витрати, витрати з поточного ремонту будівель та споруд, їх утримання та ряд інших витрат. Накладні витрати поділяються на загальновиробничі та адміністративні.

Накладні витрати складають 10-13%. Порядок відображення витрат на перевезення залізничним транспортом в бухгалтерському обліку регламентується П(С)БО 16 «Витрати». Можна виділити такі основні групи витрат підприємств залізничного транспорту:

- витрати на паливо і електроенергію;
- витрати на матеріали та інші грошові витрати;
- заробітна плата;
- амортизаційні відрахування.

Питома вага витрат залізничних доріг на паливо та електроенергію в загальних витратах на перевезення складає біля 16%. Тому дуже важливе значення має економне використання палива та енергії. Це досягається належною організацією обліку всіх видів палива, починаючи від його оприбуткування, зберігання і до витрачання (відпуску).

Витрати по паливу для тепловозів та паровозів визначаються у наступних вимірниках: на тонно-кілометри бруто за видами руху (на проїзні роботи), на локомотиво-кілометри одиночного пробігу і на локомотиво-години роботи маневрових і вивізних локомотивів, виходячи з диференційованих норм витрат залежно від серії локомотива по поїзних дільницях, напрямку і роду поїздів.

Бухгалтерський облік палива ведеться на субрахунку 203 «Паливо», рахунку 20 «Виробничі запаси». До нього, в залежності від видів і сортів палива і з метою посилення контролю за їх витрачання, пропонується відкривати субрахунки другого та третього порядків. Наприклад: 2031 «Нафтопродукти на складах», 20311 «Дизельне паливо», 20312 «Мазут» і т.д. 2033 «Паливо в баках транспортних мір повної місткості», 20331 «Дизельне паливо», 20332 «Мазут» і т.д.

За кредитом рахунку 203 в розрізі субрахунків другого і третього порядку відображається списання різних видів палива в дебет рахунку 23 «Виробництво»,

субрахунок 231 «Основне виробництво», із підзвіту матеріально-відповідальних осіб на підставі відомостей обліку видачі нафтопродуктів, вимог, накладних, лімітно-забірних карт, проїзних документів машиністів локомотивів (маршрутів машиніста). Маршрут машиніста – це є комплексний документ, згідно з яким не тільки нараховується заробітна плата машиністам, а й визначається обсяг виконаних робіт в тонно-кілометрах бруто і локомотиво-кілометрах. Обсяги виконаних робіт перемножують на норми витрат палива і визначають об'єми палива, які підлягають таксуванню і наступному списанню на експлуатаційні витрати.

Витрати електроенергії на дільницях з електричною тягою обліковують з допомогою лічильників електровозів з врахуванням додаткових витрат електроенергії на підстанціях колії. На кожен тонно-кілометр бруто встановлені норми в кіловат-годинах. Якщо фактичні витрати електроенергії перемножити на вартість однієї квт.год., тоді одержимо загальну суму витрат на електроенергію для тяги поїздів.

Витрати на електроенергію, в тому числі на оплату праці чергових електромонтерів, списують в дебет рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Основне виробництво» з кредиту рахунків:

63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» - по рахунках електроенергії;

65 «Розрахунки зі страхування» в розрізі субрахунків;

66 «Розрахунки з оплати праці» - на суму заробітної плати з нарахуваннями для чергових електромонтерів та іншого обслуговуючого персоналу електроліній.

Витрати палива для інших виробничих потреб обліковують на рахунку 232 «Допоміжне виробництво» з кредиту рахунків 203, 63, 65, 66. Витрати палива для вуглепідійомних кранів розраховують в кілограмах на 1 годину роботи або простою крана. Норму витрат палива визначають з врахуванням коефіцієнта використання потужності крану.

Норма витрат палива для парових молотів, ковальських горнів та нагрівальних печей встановлюється на 1 годину роботи з врахуванням умов, у яких працює агрегат. Витрати на електроенергію для механічних цехів визначають, виходячи з потужності електричних двигунів, часу їх роботи, рівня використання потужності і ціни 1 квт.год.

Витрати на матеріали складають 6-7%, а інші грошові витрати – біля 5% загальних витрат залізничних доріг. Вони складаються, в основному, з витрат на матеріали для поточного ремонту локомотивів, вагонів, залізничних шляхів, з витрат по прибиранню снігу на станціях і перонах, з витрат на спецодяг та формені мундири, з витрат на придбання жирів, мила, молока та інших витрат по охороні праці. Облік витрат на матеріали здійснюють на рахунках 20 «Виробничі запаси» (в розрізі відповідних субрахунків) і на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані

предмети». При цьому, на нашу думку, списання витрат на матеріали слід проводити на рахунок 23 «Виробництво» через попереднє відображення їх на рахунках:

911 «Загальновиробничі (загальнодільничі) витрати»;

912 «Витрати з експлуатації рухомого складу».

Таке списання здійснюється в залежності від характеру витрат. Тому важливим моментом тут є розробка методики визначення і розподілу витрат на матеріали та інші грошові витрати.

Нами пропонується методика розподілу цих витрат за видами та напрямками. Найбільша сума витрат на матеріали (включаючи запасні частини) пов'язана з утриманням та поточним ремонтом рухомого складу. Ці витрати слід розраховувати для кожного окремого виду ремонту за укрупненими нормами, встановлені на одиницю пробігу рухомого складу: 1 тис. локомотиво-км, вагоно-км і поїздо-км. При необхідності більш детального розрахунку витрат на матеріали, запасні частини та грошові витрати застосовують метод планування та обліку за нормами на фізичну одиницю рухомого складу. Норми витрат встановлюються за важливими матеріалами та запасними частинами в натуральному виразі, виходячи з діючих на даний момент цін та тарифів.

Частина витрат на матеріали і запасні частини пропонується розраховувати за укрупненими нормами, встановлені на одиницю або комплект технічних засобів. Наприклад, на поточний ремонт верхньої будови шляху норми встановлюються на 1 км. шляху, один стрілочний перевод, 1 погонний м. штучних споруд шляху і т.п.

Окремим напрямком методики розрахунку витрат на матеріали є розрахунок цих витрат за наявністю рухомого складу в робочому порядку. За цією методикою визначають витрати мастильних матеріалів для вагонів, витрати з утримання, опалення, освітлення вагонів, витрати з підготовки пасажирських вагонів до перевезень (матеріали для прибирання вагонів, паливо для підігріву води та інше).

Витрати на матеріали для ремонту будівель слід розраховувати, виходячи з площі або кубатури будівель, споруд, площі станцій, вантажних дворів, складів та ін.

Витрати з утримання виробничих приміщень та душових (матеріали для очистки, дрібний інвентар, оплата дезинфекцій та інші) рекомендується розраховувати за нормами грошових витрат на 1м² корисної площі приміщень.

Витрати на освітлення будівель, території станції і дворів визначають за кількістю освітлювальних точок, встановлених на даній площі.

Таким чином, методика визначення, розрахунку та обґрунтування витрат матеріалів та грошових коштів нами обґрунтовується, виходячи з обсягу робіт або числа ремонтних одиниць.

Частина витрат матеріалів і грошових коштів

(витрати на погашення зносу малоцінних та швидкозношуваних предметів, оренді приміщень та інші) не піддається розрахунку за вищезазначеними способами методики. Тому рекомендуємо розраховувати ці витрати, опираючись на звітні дані минулих років.

Облік витрат на матеріали та інші грошові витрати, таким чином, організовується за зробленими розрахунками та відхиленнями і змінами від цих норм. Слід зауважити, що частина матеріальних витрат на залізничному транспорті пов'язана з чисельністю робітників та обслуговуючого персоналу. Зокрема, про це вже згадувалось, це придбання та ремонт спеціального та форменого одягу.

Спеціальний та формений одяг працівники залізничних доріг купують за свій рахунок з послідувочою поступовою виплатою. Для ряду категорій працівників встановлена знижка. Сума знижки відноситься на рахунки 911, 912 з кредиту рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». На суму погашення вартості форменого одягу працівникам необхідно провести такі записи:

на вартість виданого форменого одягу працівникам:

дебет 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

кредит 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

на суму коштів що надійшли від працівників за формений одяг:

дебет 30 «Каса», 66 «Розрахунки з оплати праці»

кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Витрати на виплату заробітної плати обліковуються на основі таких первинних документів, як маршрут машиніста, наряд на виконання робіт, рапорт, табель виходу на роботу. У бухгалтерському обліку нарахування заробітної плати працівникам в залежності від їх категорій здійснюється за дебетом рахунків 23 «Виробництво», 911 «Загально дільничні витрати», 912 «Витрати по експлуатації рухомого складу», з кредиту рахунка 661 «Розрахунки з оплати праці». Нарахування на соціальні заходи на заробітну плату здійснюється за дебетом цих же рахунків з кредиту рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» в розрізі субрахунків. Слід зауважити, що в експлуатації залізничних доріг найбільш поширеними є відрядно-преміальна оплата праці, а також погодинно-преміальна і акордно-преміальна, які застосовуються у відповідності до існуючої організації праці на тих чи інших ділянках дороги.

Важливим елементом експлуатаційних витрат є амортизаційні відрахування. У зв'язку з технічною реконструкцією транспорту частка цих витрат постійно зростає і на сьогодні складає приблизно третину всіх витрат.

Нарахування амортизації здійснюється за методами, які передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби», виходячи з облікової політики відділення дороги. На залізничному транспорті діють галузеві норми амортизації. При проведенні нарахувань дебетують

рахунки 911, 912 і кредитують рахунок 131 «Знос основних засобів».

У кінці звітної періоду всі витрати по експлуатації залізничного транспорту формуються на рахунку 23 «Виробництво» і списуються з кредиту цього рахунку в дебет рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг», з послідувочим віднесенням на фінансові результати (в дебет рахунку 791 «Результат основної діяльності»).

2 ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ДОХОДІВ НА ЗАЛІЗНИЧНИХ ДОРОГАХ

Способи реалізації продукції – перевезення вантажів, багажу, пасажирів та пошти – на залізничних дорогах відмінні від загальноприйнятих в економіці України. Оплата вартості перевезень пасажирів, вантажів, багажу та пошти, здійснюються в основному до початку процесу перевезень. До тих пір поки перевезення незакінчені, одержані грошові кошти не можна рахувати доходом залізничних доріг. Ці суми прийнято називати дохідними надходженнями; вони передаються дорогам тільки після того, як буде завершено перевезення.

Майже три чверті всіх перевезень здійснюється не за однією, а декількома дорогами, тобто в прямому сполученні. Провізну оплату, одержану за перевезення в прямому сполученні, ділять між тими дорогами, які здійснили перевезення.

Доходи від перевезень вантажів, пасажирів, багажу і пошти в місцевому сполученні, тобто в межах однієї дороги, поступають безпосередньо в розпорядження цієї дороги і витрачаються нею у відповідності до цільових потреб.

Доходи від перевезень в прямому сполученні розділяються в наступному порядку. З загальної проїзної плати виділяють частку доходів, що компенсує витрати на початкову і кінцеву операцію по вантажних перевезеннях. По пасажирських перевезеннях виділяються доходи для покриття витрат для формування поїздів далекого сполучення згідно встановлених ставок, які диференційовані по залізничних дорогах. Ці дві групи доходів передаються дорогам відправлення і прибуття вантажів та формування пасажирських поїздів. Суму доходів, що залишилась, розділяють між дорогами руху вантажів, пасажирів, багажу, пошти пропорційно до віддалі, пройденої ними по кожній дорозі. Додаткові збори, пов'язані з перевезенням вантажів, розподіляються між дорогами пропорційно сумі доходів, одержаної кожною дорогою від вантажних перевезень.

В обліку ці операції відображаються наступним чином:

- на суму дохідних надходжень дебетують рахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредитують рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними»;

- на суму нарахованих зобов'язань з ПДВ

дебетують рахунок 643 «Податкові зобов'язання» і кредитують рахунок 641 «Розрахунки за податками»;

- на суму виконаних робіт та послуг дебетують рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і кредитують рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»;

- на суму списаних податкових зобов'язань дебетують рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» і кредитують рахунок 643 «Податкові зобов'язання»;

- при зарахуванні кредиторської та дебіторської заборгованості дебетують рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними» і кредитують рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Таким чином, у даний час на мережі доріг застосовують дві системи розподілу доходів від вантажних та пасажирських перевезень:

за початкову і кінцеву операцію дороги одержують по розрахунковим дохідним ставкам за тону навантаженого і розвантаженого вантажу, або за сформований пасажирський потяг. Тут діють внутрішні розрахункові ціни, єдині для сітки;

частина доходів що залишилася за перевезення вантажів та пасажирів (після виділення сум на початкову і кінцеву операцію) розділяється пропорційно віддалі перевезень у межах окремих доріг на основі вантажних та пасажирських тарифів.

ВИСНОВКИ

Отже, в даній статті розглядаються особливості діяльності та системи управління залізничного транспорту України. Виходячи з організаційно-технологічних особливостей, які мають безпосередній

вплив на систему управління і на таку його складову, як бухгалтерський облік, ми намагались в цілому охарактеризувати систему організації обліку в даній галузі, особливо зупинившись на обліку витрат і доходів, як ключовому, найбільш результативному об'єкту обліку і діяльності будь-якого підприємства.

Нами розкриті особливості обліку основних видів витрат, дані методичні рекомендації щодо нашого бачення вдосконалення обліку на цій важливій ділянці виробничої діяльності. Вважаємо, що запропоноване нами застосування рахунків 911 «Загальновиробничі (загальнодільничі) витрати» та 912 «Витрати з експлуатації рухомого складу» дадуть можливість підвищити контрольну функцію обліку в управлінні за витратами в такій важливій галузі, як залізничний транспорт. Це ж стосується і пропозиції щодо конкретизації і диференціації обліку пального і електроенергії.

У статті даються пропозиції щодо обліку доходів, особливо їх розподілу за напрямками, видами, дорогами.

У перспективі нами будуть розглянуті особливості обліку та шляхи вдосконалення необоротних та оборотних засобів, заробітної плати та інших об'єктів обліку. Це пов'язано, в першу чергу, з тим, що на сьогодні крім інструктивного матеріалу, по даній галузі практично відсутня наукова економічна література, а тим більше література з бухгалтерського обліку. Даний вид транспорту є перспективним, він постійно розвивається і тому підготовка фахівців для залізничного транспорту в т.ч. економістів потребує ґрунтовного вивчення економіки за різними її напрямками.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Економіка залізничного транспорту / Под ред. проф. Е.Д.Ханукова. – 4-е изд. доп. и перероб. – Москва: «Транспорт», 1986. – 360с.
2. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навч. посібник. – 2-е вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2005 – 229с.
3. Фінансовий облік: первинна документація та облікова реєстрація: Навч. посібник / М.Р.Лучко, М.Я.Остап'юк, Й.Я.Даньків та ін. – К.: Знання, 2005 – 319с.
4. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Стандартизація обліку і аудиту: Навч. посібник – 2-е вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2006 – 350с.
5. Економіка підприємства: Підручник / За заг.ред. С.Ф.Пакропівного. – Вид.2-е вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2005 – 528с.