

УДК 629.4.013.22(476)

**УЧЕТ ТОПЛИВА В СИСТЕМЕ ОБЪЕДИНЕНИЯ  
«БЕЛОРУССКАЯ ЖЕЛЕЗНАЯ ДОРОГА»****Н.В. КРАВЧЕНКО***(Белорусский государственный университет транспорта, Гомель)*

*В современных условиях транспорт имеет решающее значение для развития и нормального функционирования экономики, являясь одной из ее важнейших отраслей производства, транспорт входит неотъемлемой составной частью во все стадии производства. Непременным условием всякого общественного воспроизводства должен быть транспорт как продолжение производственного процесса всех отраслей экономики государства в сфере обращения, завершаемое доставкой продукции к месту потребления. Для обеспечения сохранности и рационального использования топлива в системе объединения «Белорусская железная дорога» важное значение имеет правильная организация его учета, так как существующая территориальная разобщенность подразделений железной дороги и методология учета объектов во взаимосвязи с вертикальной интеграцией управления и организаций расчетных взаимоотношений вносят определенные отклонения от теоретических основ бухгалтерского учета материальных ресурсов (и в том числе топлива), что необходимо учитывать в управлении производственными запасами.*

Железнодорожный транспорт как один из видов единой транспортной системы Республики Беларусь является отраслью материального производства. На данную отрасль экономики возлагаются задачи по взаимосвязи всех отраслей материального производства (как и других предприятий и организаций) и завершению процесса производства этих отраслей – осуществление географического перемещения продуктов отраслей материального производства из мест их производства к местам потребления.

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

Отношения людей, обусловленные 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 производственная система в Беларуси является одной из основных отраслей экономики [1, с. 98]. 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. 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.

В отличие от других отраслей материального производства транспорт имеет существенные отличительные особенности: отсутствие готовой вещественной продукции и, как следствие, отсутствие сырья и материалов, являющихся предметами труда, на которые направлен труд работников и из которых создается новая продукция соответствующей отрасли материального производства.

Железная дорога, как основное предприятие железнодорожного транспорта в Республике Беларусь, кроме того имеет еще ряд существенных отличительных особенностей:

- трехуровневую вертикальную структуру управления, в основу которой была положена схема, отражающая выработанные многолетним опытом условия надежного управления всем производственно-хозяйственным комплексом;

- территориальную разобщенность со значительной удаленностью большей части железнодорожных производственных объектов от промышленных и административных центров, других крупных населенных пунктов, что определило сложную разветвленную структуру, обеспечивающую четкое взаимодействие между его подразделениями;

- особый механизм формирования и последующего распределения выручки от реализации транспортных услуг.

Отсутствие в производственном процессе железной дороги сырья не означает отсутствие предметов труда, на которые направлен труд работников отрасли. В качестве предметов труда на железной до-

роге выступают грузы, пассажиры (в том числе багаж и почта), стоимость которых не входит в затраты созданной транспортной продукции. Однако железная дорога несет полную ответственность за сохранность и безопасность перевозимых грузов и пассажиров.

Отсутствие сырья как одного из существенных элементов в затратах на производство определяет отличную от других отраслей материального производства структуру затрат, которые на железной дороге называются эксплуатационными расходами. Под эксплуатационными расходами понимаются все текущие расходы, которые связаны с перевозкой грузов и пассажиров. Анализ структуры расходов железной дороги позволяет выявить значительный удельный вес топливно-энергетических ресурсов, которые выделяются в два самостоятельных элемента: топливо и электроэнергия. Топливо и электроэнергия, включаемые в эксплуатационные расходы железной дороги, в значительной степени расходуются на тягу поездов, т.е. на осуществление процесса передвижения [2, с. 133].

В соответствии с Директивой Президента Республики Беларусь № 3 «Экономия и бережливость – главные факторы экономической безопасности» от 14.06.2007 все хозяйствующие субъекты обязаны эффективно их использовать и разрабатывать с этой целью соответствующие мероприятия [3].

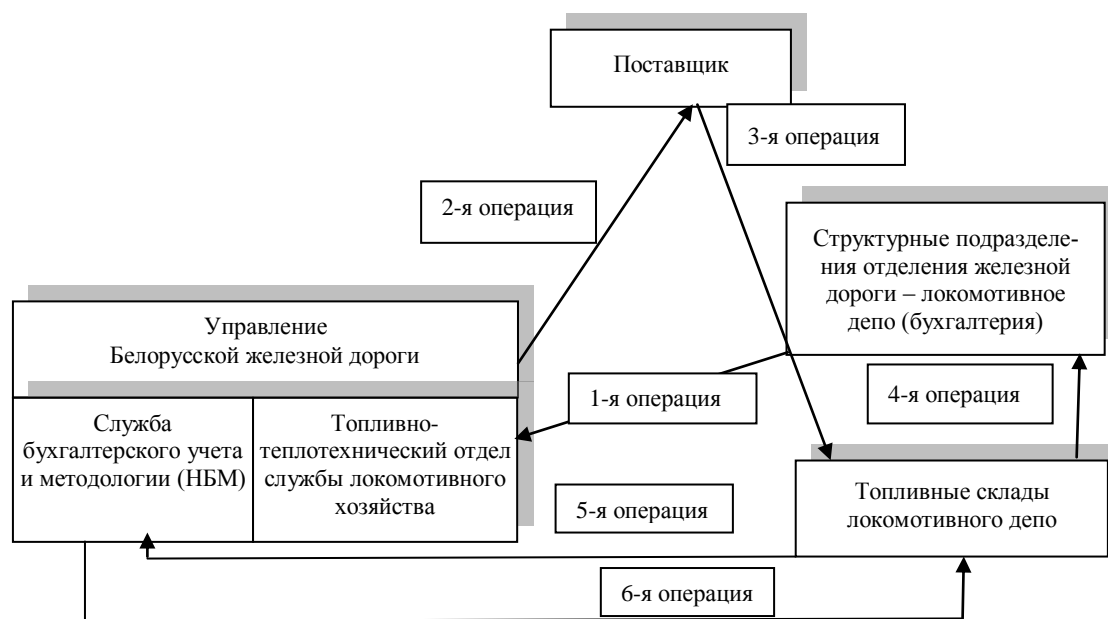
Решение задач по эффективному использованию топливно-энергетических ресурсов во многом определяется организацией их учета и контроля. Рациональное осуществление важнейших функций управления (учет и контроль) в системе железнодорожного транспорта будет способствовать достижению поставленных целей – снижение затрат на использование топливно-энергетических ресурсов.

С этой целью были исследованы организация учета и контроля сохранности одного из видов топливно-энергетических ресурсов – топлива, потребляемого основными подразделениями железной дороги: локомотивными депо.

Существующая территориальная разобщенность подразделений железной дороги и методология учета объектов во взаимосвязи с вертикальной интеграцией управления и организаций расчетных взаимоотношений позволяет оценить состояние исследуемого объекта учета.

Прежде всего, было изучено современное состояние организации процесса снабжения топливно-энергетическими ресурсами на Белорусской железной дороге. На железной дороге используется централизованный вариант организации поставки топлива. Реализуется он следующим образом: на основании полученных заявок от локомотивных депо в топливно-теплотехническом отделе службы локомотивного хозяйства Управления железной дороги формируется общий необходимый объем поставки топлива. Последующие организационные действия по поставке топлива и расчетные операции по оплате поступившего топлива осуществляются Управлением Белорусской железной дороги, а непосредственное потребление топлива для технологических целей – локомотивными депо (структурными подразделениями отделений железной дороги), территориально разбросаны по всей сети железной дороги.

Основные операции по всей многоуровневой системе управления Белорусской железной дороги, связанные с организацией поставки и последующим использованием топлива, приведены на рисунке.



Основные операции, связанные с организацией поставки топлива на Белорусскую железную дорогу

*Первая операция:* на основании полученных заявок от структурных подразделений отделений железной дороги (локомотивных депо) топливно-теплотехнический отдел службы локомотивного хозяйства формирует общий объем поставки топлива (после проверки заявок на соответствие утвержденным нормам расхода топлива и предстоящим объемам перевозок).

*Вторая операция:* на основании проведенных тендеров в Управлении железной дороги выбираются поставщики, с которыми заключаются договоры на поставку топлива, отдельно к договору прилагается указание по разрядке осуществления поставки. В данном документе указывается локомотивное депо, в адрес которого должна быть осуществлена поставка, количество топлива из общего объема по договору. Заключенный договор обеспечивает взаимную ответственность поставщика и покупателя за выполнение обязательств, так как в нем указывается: количество, цена, сроки поставки, способы доставки на структурные подразделения железной дороги, санкции за несоблюдение условий договора, порядок приемки топлива и др.

*Третья операция:* при централизованных поставках поставщики отгружают горюче-смазочные материалы (ГСМ) согласно заключенным договорам и разрядкам топливно-теплотехнического отдела локомотивной службы на соответствующие топливные склады локомотивных депо отделений железной дороги. На отгруженное в адрес дороги топливо поставщик высылает в адрес службы бухгалтерского учета и методологии Управления БЖД (НБМ) сведения об отгрузке с указанием даты и станции отгрузки, номеров железнодорожных и товарных накладных, номеров вагонов, количество тонн, станции назначения и наименование (марку) ГСМ [4].

Топливный склад локомотивного депо на основании полученных от поставщика сопроводительных документов (товарной накладной, железнодорожной накладной и др.) осуществляет приемку топлива (ГСМ). Приемка топлива на склад сопровождается составлением акта о приемке твердого топлива и нефтепродуктов формы ФМУ № 7, в котором указывается: количество поступившего топлива, станция отправления, номер железнодорожной накладной и другая информация, указанная в сопроводительных документах.

Составленный акт приемки топлива является основанием для последующей организации учета поступившего на топливный склад топлива, и прежде всего для оформления карточек складского учета топлива. В карточки складского учета записи производятся в день совершения операции на основании оформленных в установленном порядке первичных документов по приемке. Данный вид учетных регистров (карточки складского учета топлива) являются документами, определяющими количественный учет топлива на топливных складах.

Следует отметить, что принятое по количеству топливо материально-ответственным лицом топливного склада в бухгалтерии локомотивного депо не принимается к учету. Так как в бухгалтерском учете локомотивного депо не отражены операции с поступлением, то и отпуск поступившего топлива с его складов категорически запрещен.

Осуществление первых трех операций в общей технологии поставки топлива на железную дорогу позволяет отметить ее отличительные особенности в такой сложной по организационной структуре и территориальной разобщенности организации:

- договор с поставщиками топлива заключает одно организационное подразделение – Управление Белорусской железной дороги, оплату поставки топлива на основании договора во все структурные подразделения железной дороги также осуществляет Управление Белорусской железной дороги;

- непосредственное поступление топлива происходит в другое организационное подразделение – структурные подразделения отделений железной дороги: локомотивные депо, где и используется на технологические цели, т.е. на тягу поездов и другие производственные нужды. Материально-ответственные лица, которые отвечают за сохранность и отпуск топлива, находятся на топливных складах локомотивных депо.

*Четвертая операция:* топливный склад соответствующего локомотивного депо на полученное и оформленное в количественном учете топливо согласно акту о приемке формы ФМУ № 7, составленному в трех экземплярах, передает их в бухгалтерию локомотивного депо (ТЧ) вместе с поступившими сопроводительными документами. Бухгалтерией ТЧ выписывается извещение формы ФРУ № 13 в трех экземплярах, после чего:

- первый экземпляр извещения (ФРУ № 13), оригиналы сопроводительных документов, первый и второй экземпляры акта о приемке топлива (ФМУ № 7) передаются (пересылаются) в Управление БЖД службу НБМ;

- второй экземпляр извещения ФРУ № 13 передается в отделение железной дороги;

- экземпляр извещения ФРУ № 13, копии сопроводительных документов и третий экземпляр акта формы ФМУ № 7 остаются в бухгалтерии локомотивного депо.

На основании документов, поступивших от топливного склада, в бухгалтерии локомотивного депо должны быть сделаны учетные записи по оприходованию поступившего топлива. Однако данные учетные записи в бухгалтерском учете временно не отражаются, по причине отсутствия на момент приемки топлива его стоимостной оценки.

*Пятая операция:* Служба НБМ Управления БЖД после получения от локомотивных депо всех документов (товарной накладной; железнодорожной накладной; извещения формы ФРУ № 13, приходного акта о приемке формы ФМУ № 7 с подписью материально-ответственного лица) о поступлении отгруженного на топливные склады и приемки ими на количественный учет топлива также принимает поступившее топливо к бухгалтерскому учету.

Далее в службе НБМ рассчитываются цены на поступившее топливо (по всем топливным складам локомотивных депо) на основании Инструкции по формированию стоимости топливно-энергетических ресурсов и горюче-смазочных материалов, приобретаемых по договорам объединения «Белорусская железная дорога» (Приказ Начальника Белорусской железной дороги от 04.01.2006 № 12Н) [5].

После определения цены топлива служба НБМ пересылает один экземпляр акта формы ФМУ № 7 обратно в бухгалтерии локомотивных депо, в которых появляется дополнительная информация – указание о стоимости топлива без НДС.

*Шестая операция:* в бухгалтерии локомотивного депо после получения извещения от службы (НБМ) о стоимости топлива делаются учетные записи по его оприходованию (Д-10-3 К-79). Основанием для постановки топлива на бухгалтерский учет являются ранее поступившие вместе с топливом сопроводительные документы.

Учетные записи по операциям, связанным с заготовлением топлива, которые сейчас находят отражение в организациях железной дороги, приведены в таблице.

Хозяйственные операции по движению топлива в организациях железной дороги

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
<b>Движение топлива на уровне Управления железной дороги (НБМ)</b>		
Поступление топлива по договорной цене от поставщиков без налога на добавленную стоимость	10/3	60/6
Принятие к учету НДС по приобретенному топливу	18/2	60/6
Отражение стоимости топлива, фактически поступившего на топливные склады локомотивных депо с учетом недостачи в пределах норм естественной убыли	79/5	10/3
<b>Поступление топлива на топливные склады локомотивного депо (ТЧ)</b>		
Отражение стоимости топлива, фактически поступившего на топливные склады по ценам, установленным НБМ	10/3	79/2
Отражение стоимости недостающего топлива и смазочных материалов в пределах норм естественной убыли по стоимости, определенной службой НБМ	20/1	79/2
Отражение стоимости недостачи топлива сверх норм естественной убыли, выявленной при приемке	76/3	79/2
Отражение стоимости ранее опущенного топлива с указанием статьи расхода, на которую было списано топливо по суточной ведомости формы ФМУ № 24 при последнем наборе топлива	20/1	10/3

Процесс передачи документов о поступлении топлива в топливные склады из локомотивных депо в Управление железной дороги и затем обратный процесс передачи информации о стоимостной оценке поступившего топлива приводит к временному разрыву (2 дня и более) в организации бухгалтерского учета данного объекта, который негативно характеризует учет топлива в локомотивных депо – топливо на топливный склад поступило, однако в бухгалтерском учете записи по его поступлению отсутствуют, хотя количественное его наличие отражено.

Анализ отражения на бухгалтерских счетах хозяйственных операций по движению топлива в организациях железной дороги позволяет выявить вышеназванные недостатки в организации учета:

- имеющийся временной разрыв в отражении поступления топлива в бухгалтерии локомотивных депо;
- оприходование топлива в Управлении железной дороги (при его постановке на количественный учет совершенно в другом структурном подразделении – топливном складе локомотивного депо).

**Заключение.** Особенности функционирования железнодорожного транспорта вносят определенные отклонения от теоретических основ бухгалтерского учета материальных ресурсов (и в том числе

топлива), что впоследствии необходимо учитывать в управлении производственными запасами на железной дороге, а также в поиске нетрадиционных путей и способов организации процесса их учета.

Указанные недостатки в организации учета поступления топлива на железную дорогу возможно устранить, если воспользоваться дополнительными счетами (в частности забалансовым: о принятии топлива на ответственное хранение – в локомотивном депо) и соответствующими субсчетами (так, например, субсчет – топливо, находящееся в процессе перемещения, – в Управлении железной дороги).

Развитие существующей практики учета и поиски новых подходов к организации бухгалтерского учета топлива в подразделениях железной дороги позволит сделать учет прозрачным, последовательно отражающим всю технологию поставки топлива.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Экономика железнодорожного транспорта: учебник / И.В. Белов [и др.]; под ред. Н.П. Терешинной, Б.М. Лapidуса, М.Ф. Трихункова. – М.: УМК МПС России, 2001. – 600 с.
2. Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте: учеб. пособие / В.Г. Гизатуллина [и др.]; под общ. ред. В.Г. Гизатуллиной и П.Я. Папковской. – Гомель: БелГУТ, 2007. – 511 с.
3. Экономия и бережливость – главные факторы экономической безопасности: Директива Президента Респ. Беларусь от 14 июня 2007 г. № 3.
4. Инструкция о порядке учета поступления, хранения и расходования горюче-смазочных материалов на Белорусской железной дороге: Приказ Начальника Белорусской железной дороги от 21 апреля 2006 г. № 157Н.
5. Инструкция по формированию стоимости топливно-энергетических ресурсов и горюче-смазочных материалов, приобретаемых по договорам объединения «Белорусская железная дорога»: Приказ Начальника Белорусской железной дороги от 4 января 2006 г. № 12Н.

Поступила 31.12.2010

#### ACCOUNT OF FUEL IN ASSOCIATION SYSTEM «BELARUS RAILWAY»

**N. KRAUCHENKO**

*In modern society transport has a great impact on economy and predetermines its successful development. Nowadays transport is one of the most important branches of economy that constitutes an integral part of production. Being a determinant factor of economic development, transport serves as a means of realization of production process of all branches of state economy in the sphere of circulation, including final output delivery to a customer. For rational and effective fuel utilization in the association “Belarusian Railways” great importance should be attached to correct accounting and record of fuel use. The existing territory remoteness and certain independence of railway units, as well as methodology of units control in connection with vertical integration of administration and organization of accounts cause some deviations from theoretical basis of accounting of material recourses (including fuel), that should be taken into consideration by manufacturing inventory management.*