

Лекции по дисциплине «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОТДЕЛЬНЫХ СЕКТОРАХ ЭКОНОМИКИ»

Тема 4. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТРАНСПОРТНО _ ЭКСПЕДИЦИОННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

П Л А Н

1. Отраслевые особенности организации и технологии оказания услуг. Правовое обеспечение деятельности
2. Документирование фактов хозяйственной жизни
3. Порядок отражения в бухгалтерском учете доходов, расходов и финансовых результатов. Методика калькулирования стоимости услуг
4. Организация отражения затрат и результатов в системе управленческого учета

1. Отраслевые особенности организации и технологии оказания услуг. Правовое обеспечение деятельности

- *Транспортно – экспедиционные организации* как самостоятельные юридические лица занимаются относительно новым для российской экономики видом деятельности, которая признана в качестве самостоятельного вида с **1996** г. со времени утверждения части второй *Гражданского кодекса РФ*.
- Согласно законодательству произошло выделение в транспортной отрасли сферы услуг по организации транспортного процесса и сопровождению груза.
- Например, был разделен комплекс функций, выполняемых ранее железнодорожной отраслью, на *транспортно – экспедиционную деятельность и деятельность по перевозке*.
- Правовыми основами организации транспортно – экспедиционной деятельности в РФ служат: гл. 41 ГК РФ; ст. 11 Таможенного кодекса РФ; ФЗ от 30.06.2003 № 87 «О транспортно – экспедиционной деятельности»; постановление Госкомстата от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» и др.

- В соответствии с ГК РФ «по договору транспортной экспедиции одна сторона (транспортный экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента – грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза».
- Уточненное понятие транспортно – экспедиционной деятельности дает ФЗ «О транспортно – экспедиционной деятельности» – это «порядок оказания услуг по организации перевозок грузов любыми видами транспорта и оформлению перевозочных документов, документов для таможенных целей и других документов, необходимых для осуществления перевозок грузов (далее экспедиционные услуги).
- Оказанием экспедиционных услуг занимаются железнодорожные, автомобильные, воздушные, морские и речные, трубопроводные транспортные организации.
- При этом железнодорожный транспорт, соответственно транспортно – экспедиционные услуги по его обслуживанию, занимает главенствующее положение, уступая только трубопроводному.

- Еще одной подотраслью, где можно отметить наличие *транспортно – экспедиционной деятельности*, выступает *автомобильный транспорт* со всем многообразием его организационно – правовых форм.
- *Объем транспортно – экспедиционных услуг* зависит от развития и состояния экономики страны, геополитического расположения добывающей и перерабатывающей промышленности.
- Развитие транспортно – экспедиционной деятельности в России характеризуется ростом объема перевозок и изменением состава оказываемых транспортно – экспедиционных услуг.
- *Транспортно – экспедиционные организации (ТЭО)* могут или иметь самостоятельный статус, или входить в состав холдинга самостоятельным юридическим лицом, или находиться в составе головной организации как подразделение, выполняющее специализированные услуги.
- При этом важное значение имеет *классификация оказываемых услуг*.
- Эти услуги можно подразделить на *основные* (связанные с перевозкой груза) и *дополнительные*.

- К числу основных услуг относятся: заключение по заданию клиента договоров об организации перевозок соответствующим видом транспорта или в смешанном сообщении; оформление заказов и заявок на подачу транспортных средств под погрузку; оплата провозных платежей; заключение договоров перевозки, договоров фрахтования, обеспечение отправки и получения груза.
- В качестве дополнительных услуг экспедитор может взять на себя получение требующихся для экспорта и импорта документов, растаможивание грузов, а также может проверить количество и состояние груза, его погрузку и выгрузку, хранение груза, его получение в пункте назначения, маркировку и затаривание груза, проверку состояния упаковки, складирование, а также совершение других операций с грузом (п. 1 ст. 801 ГК РФ).
- Так же транспортно – экспедиционная деятельность содержит в себе элементы посреднической деятельности, то в осуществлении процесса участвуют несколько контрагентов (рисунок 1).

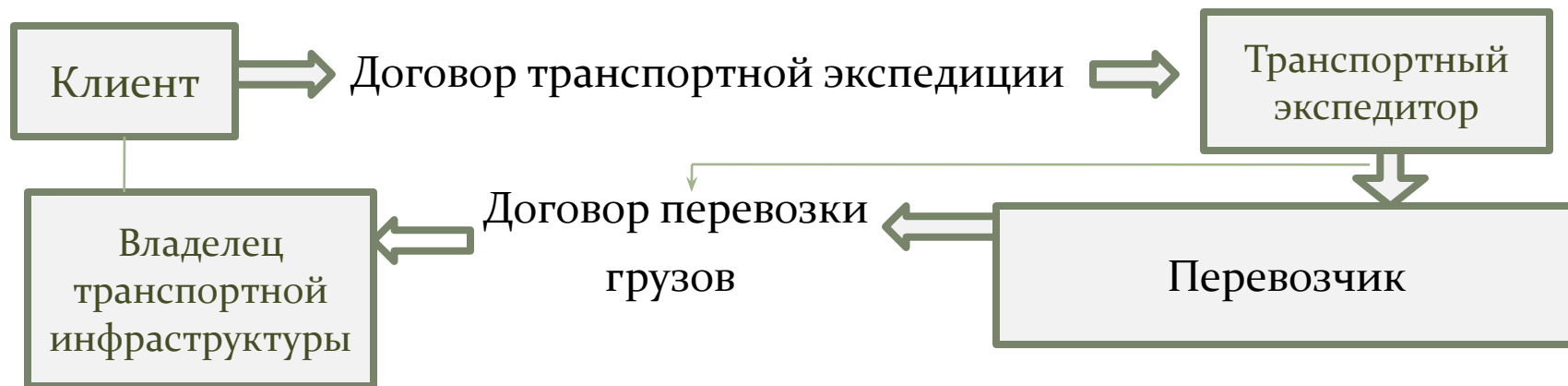


Рис. 1. Транспортно – экспедиционный процесс с участием нескольких контрагентов

- На рис. 1 видна, что отношения между транспортным экспедитором и клиентом регулируются договором транспортной экспедиции типовой формы, а между транспортным экспедитором и перевозчиком или транспортным экспедитором, перевозчиком и клиентом – договором перевозки.
- *Правилами транспортно – экспедиционной деятельности*, утвержденными постановлением Правительства РФ от 08.09.2006 № 554 и регулирующими оказание этих услуг, установлены следующие определения участников процесса:
 - «клиент – лицо, заключившее с экспедитором договор транспортной экспедиции и принявшее на себя обязательство оплатить выполнение транспортно – экспедиционных услуг, оказываемых транспортным экспедитором»;
 - «транспортный экспедитор (экспедитор) – лицо, выполняющее или организующее выполнение определенных договором транспортной экспедиции транспортно – экспедиционных услуг»;

- «перевозчик – лицо, осуществляющее перевозку груза на основании договора перевозки», «юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, принявшие на себя по договору перевозки железнодорожным транспортом... обязанность доставить... вверенный ему отправителем груз... из пункта отправления в пункт назначения, а также выдать груз... уполномоченному на его получение лицу (получателю)»;
- «владелец инфраструктуры (здесь на примере железнодорожной инфраструктуры) железнодорожного транспорта – юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, имеющие технологический комплекс, включающий в себя железнодорожные пути общего пользования и другие сооружения, железнодорожные станции, устройства электроснабжения, сети связи, системы сигнализации, централизации и блокировки, информационные комплексы и систему управления движением и иные обеспечивающие функционирование этого строения, сооружения, устройства и оборудование, на праве собственности или на ином праве и оказывающие услуги по ее использованию на основании соответствующего договора».

2. Документирование фактов хозяйственной жизни

- В основе документирования фактов хозяйственной жизни в ТЭО лежат договор на оказание услуг и особенности его условий.
- Наибольшее распространение получили следующие виды договоров: экспедиторский, операторский, договор на оказание услуг по предоставлению подвижного состава.
- От выбранной формы договора зависит последующая организация бухгалтерского учета.
- Документация, подтверждающая исполнение договора транспортной экспедиции, зависит от вида оказываемых услуг.
- В соответствии с п. 5 Правил транспортно – экспедиционной деятельности экспедиторскими документами, которые составляют неотъемлемую часть договора, утверждены:

- *поручение экспедитору* (определяет перечень и условия оказания экспедитором клиенту транспортно – экспедиционных услуг в рамках договора транспортной экспедиции); заявка на организацию перевозки груза на условиях, согласованных в договоре транспортной экспедиции;
- *экспедиторская расписка* (подтверждает факт получения экспедитором для перевозки груза от клиента или от указанного им грузоотправителя);
- *складская расписка* (подтверждает факт принятия экспедитором у клиента груза на складское хранение).
- В зависимости от характера оказываемых транспортно – экспедиционных услуг сторонами договора транспортной экспедиции может быть определена возможность использования экспедиторских документов, не указанных в п. 5 Правил транспортно – экспедиционной деятельности.
- Например, отчет экспедитора, в котором он может указать: суммы, перечисленные в счет заключенного по поручению клиента договора перевозки, а также документы, подтверждающие перевозку до пункта назначения и сумму своего вознаграждения.

- К отчету должны быть приложены первичные перевозочные документы или их копии.
- Если экспедитор оказывает услуги по перевозке лично, то он обязан передать клиенту перевозочные документы (товарно - транспортные накладные, авианакладные, коносаменты и др.), подтверждающие оказание этих услуг.
- Стороны подписывают акт сдачи – приемки.
- Соответствующий пакет документов приведен **в таблице 1.**
- Для подтверждения выполнения других видов услуг (погрузки, маркировки и т.п.) *стороны подписывают акт об оказании возмездных услуг с указанием конкретных видов услуг и их стоимости.*
- *Унифицированные формы отчета экспедитора и акта сдачи – приемки оказанных услуг не установлены, поэтому стороны вправе самостоятельно определять форму и содержание этих документов.*
- Для принятия к бухгалтерскому и налоговому учету в документах должны быть указаны обязательные реквизиты (ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Таблица 1 – Пакет документов, которыми оформляют транспортно – экспедиционные услуги

Автомобильный транспорт*	Железнодорожный транспорт
Договор на транспортно-экспедиционное обслуживание	Копия договора, заключенного экспедитором с ОАО «Российские железные дороги»
Акт выполненных работ	Заявка на исполнение услуги
Отрывной талон путевого листа автомобиля	Копия железнодорожной накладной
Третий экземпляр товарно – транспортной накладной (форма № 1-Т) (далее ТТН)	Копия счета – фактуры ОАО «Российские железные дороги»
Счет – фактура экспедитора	Копии железнодорожных квитанций разных сборов
Копия договора, заключенного экспедитором с перевозчиком; копия ТТН; копия счета-фактуры перевозчика – при привлечении других перевозчиков	Дополнительно могут быть составлены акт выполненных работ и отчет экспедитора
Документы должны содержать сведения о маршруте и расстоянии перевозчика, наименовании и количестве груза, марке и модели автотранспортного средства	

3. ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ. МЕТОДИКА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ УСЛУГ

- *Рынок транспортно – экспедиционных услуг имеет определенные особенности, от которых зависит построение бухгалтерского учета в целом и его важнейших объектов – доходов и расходов.*
- *К таким особенностям относят:*
 - наличие регулируемых государством тарифов за пользование дорожной инфраструктурой и подвижным составом, находящимися в собственности транспортных организаций;
 - фактическое отождествление владельца транспортной инфраструктуры и перевозчика в одном лице (ОАО «Российские железные дороги») и обязательное сочетание только перевозчика и транспортного экспедитора на автомобильном транспорте без владения инфраструктурой и другие подобные особенности в отдельных подотраслях транспортной отрасли.

- Тарифы за транспортные перевозки имеют сложный состав и определяются прежде всего уставами отдельных видов транспорта и документами, регулирующими взаимоотношения транспорта с ТЭО и клиентурой.
- Но клиенту выгоднее обращаться в одну организацию и иметь информацию о стоимости услуги от места отправки груза (поставщика) при цене франко – станции или франко – место отправления.
- Расчет стоимости услуги по транспортировке груза и ее организации для клиента рассмотрим на примере ОАО «РЖД» (таблица 2).

Показатель	Расходы за пользование железнодорожной инфраструктурой	Прибыль владельца железнодорожной инфраструкт.	Расходы за пользование подвижным составом	Прибыль перевозчика	Расходы по организац. перевозок	Прибыль транспортного экспедитора
Группа расходов	Инфраструктурная	турная стоимость железнодорожного тарифа	Вагонная стоимость железного тарифа	составляющая железнодорожного	Стоимость по организации	услуги по перевозке
Место возникновения	Владелец железнодорожной инфраструкт.	железнодорожные	Перевозчик экспедитор	или трансп.	Транспорт-экспедитор	ный
Доля в общей стоимости услуг	70 %	70 %	20 %	20 %	10 %	10 %

- Расчет выполнен на основании Прейскуранта № 10-01 «Тарифы на перевозку грузов и услуги инфраструктуры, выполняемые российскими железными дорогами» и типовых форм договоров на перевозку и экспедиционное обслуживание. (Тарифное руководство № 1, части 1 и 2)». Наибольший удельный вес (около 90 %) в стоимости перевозки груза приходится на железнодорожный тариф.
- Итак, для клиента стоимость услуг по перевозке груза складывается из расходов на перевозку грузов и прибыли владельца железнодорожной инфраструктуры, то же - относительно перевозчика и транспортного экспедитора.
- Второй по значению особенностью транспортно – экспедиционной деятельности после регулируемых государством перевозных тарифов и отождествления владельца дорожной инфраструктуры и перевозчика в одном лице является разнообразие условий договоров транспортной экспедиции.
- Перечисленные особенности влияют на стоимость услуг и договорные отношения между транспортным экспедитором и клиентом.

- Услуги могут быть оформлены не только договорами транспортной экспедиции и перевозки, но и договором поручения и договором комиссии.
- Это зависит от того, сам экспедитор оказывает услуги по перевозке или привлекает за счет клиента от своего имени или от имени клиента ТЭО.
- В первом случае составляется единый договор с элементами договоров экспедиционных и перевозочных услуг, во втором случае основой отношений выступают отдельные договоры (рисунок 1).
- Кроме того, при привлечении транспортной организации, когда договором на осуществление транспортно – экспедиционной услуги оформляют посредническую операцию, возникает две ситуации.
- Если экспедитор действует от имени клиента, то к такому договору можно применить нормы договора поручения.
- Если экспедитор действует от своего имени, то применимы нормы договора комиссии.

- В соответствии со ст. 156 НК РФ при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица при выполнении договоров *поручения, комиссии или агентских договоров* по – разному строится налогооблагаемая база.
- Исходя из данного положения в бухгалтерском и налоговом учете операции по оказанию транспортно – экспедиционных услуг соответствующим образом документируют и по-разному отражают на счетах бухгалтерского учета и в налоговых регистрах.
- *Документирование сделок влияет на состав и порядок признания доходов и расходов организаций.*
- *Формирование доходов и расходов в зависимости от вида договоров.*
- *Экспедиторские договоры предусматривают оказание услуг по организации перевозок в подвижном составе перевозчика.*
- Они характеризуются *предоставлением полного комплекса услуг, начиная с рассмотрения заявок клиента и заканчивая передачей ему груза.*

- Основными условиями данного вида договора транспортной экспедиции являются способ участия в расчетах, привлечение транспортным экспедитором третьих лиц для исполнения обязательств, предусмотренных договором, обязательство клиента уплачивать транспортному экспедитору стоимость услуг на условиях предварительной оплаты.
- В стоимость услуг по договору включаются вознаграждение транспортного экспедитора и расходы, связанные с оказанием услуг по договору, осуществленные за счет клиента.
- По этому виду договоров доходами признаются только вознаграждения транспортного экспедитора.
- Операторские договоры предусматривают оказание услуг по организации перевозок в собственном или арендованном подвижном составе.
- Операторские договоры также характеризуют предоставление полного комплекса услуг, начиная с рассмотрения заявок клиента и заканчивая передачей ему груза, но услуги по перевозке выполняются преимущественно собственным подвижным составом.

- *Основные условия операторского договора:* транспортный экспедитор обязуется за вознаграждение и за счет клиента оказывать клиенту услуги по организации перевозок грузов собственным подвижным составом, принадлежащим ему на праве собственности или на правах владения и пользования, согласно заявкам клиента; услуги предоставляются на условиях более выгодных, чем указано в договоре; клиент обязуется уплачивать транспортному экспедитору стоимость услуг на условиях предварительной оплаты.
- По этому виду договора *доходом признается* вознаграждение транспортного экспедитора, разница между тарифом, рассчитанным за перевозку подвижным составом перевозчика (например, ОАО «РЖД»), и тарифом, рассчитанным за аналогичную перевозку для собственного или арендованного подвижного состава.
- Отдельно принимается к учету стоимость оказания услуг по перевозке.

- *Договоры на оказание услуг по предъявлению подвижного состава* характеризуют операции по предоставлению на систематической основе клиенту собственного подвижного состава для осуществления перевозок, как правило, по заранее разработанному маршруту, который не требует доработки со стороны транспортного экспедитора.
- *Основные условия этого договора:* транспортный экспедитор обязуется организовать за плату оказание услуг по обеспечению собственным и арендованным подвижным составом и перевозкам грузов клиента; подготовить собственные или арендованные вагоны под погрузку в количестве, указанном в заявке клиента; за оказанные в соответствии с договором услуги клиент выплачивает транспортному экспедитору вознаграждение.
- *По этому виду договоров доходом признается только вознаграждение транспортного экспедитора.*
- *Приведенная классификация договоров условна, но она полезна при организации аналитического учета доходов.*

- В связи с этим в бухгалтерском учете организации должны быть созданы два информационных массива.
- *В первом массиве* формируется информация об общей величине выручки от продаж и расходах, осуществляемых организацией за счет ТЭО; *во втором массиве* – информация о части выручки от продаж и расходах, осуществляемых за счет клиента.
- *На дату подписания документа*, подтверждающего факт оказания экспедиторских услуг, в учете экспедитора признается выручка от оказания данных услуг (вознаграждение за оказание экспедиторских услуг без включения компенсаций), являющаяся для него доходом от обычных видов деятельности на основании п. 5 ПБУ 9/99.
- *Остальные условия признания доходов не имеют специфики* по сравнению с установленными нормативными документами.
- *Виды поступлений, которые не признаются доходами и расходами* от транспортно – экспедиционных услуг:
 - суммы НДС, экспортных пошлин и других обязательных платежей;

- поступления денежных средств от клиента сверх величины рассчитанного вознаграждения;
- денежные средства, полученные по договору транспортной экспедиции от клиента для оплаты транспортных услуг;
- поступления имущества от других юридических и физических лиц по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и др. (п. 3 ФСБУ (ПБУ 9/99));
- денежные средства, полученные по договору транспортной экспедиции от клиента в качестве предварительной оплаты экспедиторских услуг;
- денежные средства, полученные по договору транспортной экспедиции от клиента в качестве возмещения произведенных за счет клиента затрат;
- денежные средства, полученные по договору транспортной экспедиции от клиента для платы страховым организациям за страхование груза;
- другие поступления, прямо не связанные с ведением транспортно – экспедиционной деятельности.

- *Виды выплат, которые не признаются расходами по транспортно – экспедиционным услугам:*
 - выплаты, произведенные клиентом перевозчику за счет грузовладельца, за исключением выплат, произведенных по договору на оказание услуг;
 - выплаты, произведенные организацией в адрес третьих лиц, привлеченных для исполнения договора транспортной экспедиции, за счет клиента;
 - железнодорожный тариф за пробег порожних вагонов к станции отправления;
 - расходы по конвертации иностранной валюты в российские рубли;
 - расходы по привлечению кредитов и займов при несвоевременном перечислении клиентом денежных средств;
 - затраты в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору и др.

- Моментом признания выручки от продаж на счетах бухгалтерского учета независимо от момента фактического оказания услуги считается дата первичного документа – акта оказанных услуг, а для начисления НДС – наиболее ранняя из дат: или дата выписки банка о получении денежных средств в качестве аванса по уплате вознаграждения, или дата подписания акта оказанных услуг.
- Моментом отражения в бухгалтерском учете поступления денежных средств служит дата из выписки банка об их поступлении на расчетный счет транспортного экспедитора с назначением платежа, перечисление денежных средств в оплату расходов по поручению клиента отражается также на основании выписки банка и в дополнении к ней отчета транспортного экспедитора об использовании денежных средств, полученных для осуществления расходов за счет клиента.
- Таким образом, при получении денежных средств от клиента в порядке предоплаты после оказания транспортно – экспедиционной услуги в бухгалтерском учете возможны разные варианты списания задолженности клиента по оплате вознаграждения транспортного экспедитора (таблица 1).

Таблица 1 – Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности ТЭО

Содержание факта хозяйственной жизни	Документ - основание	Дебет	Кредит
Получены от клиента денежные средства на осуществление расходов за его счет, включая НДС	Договор с клиентом, платежное поручение	51 (52)	76/1 «Расчеты с заказчиками по расходам, осуществляемым за их счет»
Получены от клиента денежные средства в качестве аванса за причитающееся вознаграждение, включая НДС	Договор с клиентом, платежное поручение	50 (51)	62/2 «расчеты с перевозчиками по услугам»
Начислен НДС с полученного аванса	Расчет	76НДС	68/2 «Расчеты по НДС»
Перечислены перевозчику денежные средства на осуществление расходов по перевозке	Договор с перевозчиком, платежное поручение	60/2	51

Отнесены на расчеты с клиентом расходы, осуществляемые за их счет, услуги по перевозке (железнодорожный тариф), включая НДС	Договор с клиентом, регистр аналитического учета	76/1	60/1 «Авансы, выданные перевозчикам»
Отнесены на затраты транспортного экспедитора услуги по перевозке (железнодорожный тариф), оказанные перевозчиком, без НДС	Договор с перевозчиком, акт выполненных работ, отрывной талон путевого листа автомобиля, копия железнодорожной накладной	20	60/1
Принят к учету НДС, предъявленный перевозчиком по расходам, отнесенным на затраты транспортного экспедитора	Копия счета – фактуры ОАО «РЖД»	19	60/1
Закрит выданный аванс встречным исполнением обязательства: перевозчиком оказаны услуги по перевозке	Акт выполненных работ, отрывной талон путевого листа автомобиля, копия железнодорожной накладной	60/1	60/2

Осуществлены прочие расходы за счет транспортного экспедитора, связанные с организацией и выполнением перевозок	Третий экземпляр ТТН, копия квитанций разных сборов, регистр аналитического учета	20	02, 60, 69, 70, и др.
Признаны расходами отчетного периода затраты, осуществленные транспортным экспедитором за его счет	Первичные документы, акты выполненных работ, регистры учета	90/2	20
Признаны расходами отчетного периода затраты по управлению деятельностью транспортного экспедитора	Учетная политика, бухгалтерские расчеты	90/суб-счет	26
Признаны расходами отчетного периода затраты, связанные с коммерческой деятельностью транспортного экспедитора	Бухгалтерские расчеты и бухгалтерская справка	90/суб-счет	44
Признана выручка по оказанным транспортно-экспедиционным услугам (расходы, которые осуществлены за счет транспортного экспедитора), включая НДС	Первичные документы, акты работ, регистры аналитического и синтетического учета	62/1	90/1

Начислен НДС с признанной части выручки от продаж	Расчет	90/3	68/2 НДС
Списан полученный аванс встречным исполнением обязательства: транспортный экспедитор оказал экспедиционные услуги	Регистры аналитического и синтетического учета по расчетам	62/2	62/1
Восстановлен НДС по закрытому авансу полученному	Расчет	68/2	76НДС
Зачтены в счет оплаты оказанных транспортно – экспедиционных услуг полученные от клиента денежные средства на осуществление расходов за его счет	Регистры аналитического учета расчетов с клиентами	76/1	62/1
Предъявлены клиенту и им оплачены расходы (железнодорожный тариф), осуществленные за его счет, включая НДС	Копия железнодорожной накладной, копия счета – фактуры ОАО «РЖД»	76/2	76/1

Признана часть выручки от продаж по оказанным транспортно – экспедиционным услугам, расходы по которым осуществлены за счет клиента, включая НДС	Счет – фактура экспедитора, акт выполненных работ, отчет экспедитора	62/1	90/1
Начислен НДС с части выручки от продаж	Счет – фактура экспедитора	90/3	68/3
Получены от клиента денежные средства в счет оплаты оказанных транспортно – экспедиционных услуг	Акт выполненных работ, отчет экспедитора	51	62/1

- В целях ведения бухгалтерского учета общей величины выручки от продаж ТЭО используют счет 62/1 «Расчеты с покупателями и заказчиками по оказанным услугам», 62/2 «Расчеты по авансам, полученным от покупателей и заказчиков» и 90/1 «Выручка от оказанных услуг», а также 68/2 «Расчеты по НДС».
- Аналитический учет ведут по видам договоров транспортной экспедиции, видам оказываемых услуг, актам оказанных услуг и отдельным клиентам.
- Вводится счет 76/1 «Транзитный», где учитывают расходы, осуществляемые за счет клиента, и субсчета к счету 60: 60/1 «Расчеты с поставщиками», 60/2 «Расчеты по авансам, перечисленным поставщикам».
- Порядок отражения операций по формированию расходов от обычных видов деятельности ТЭО предусматривает использование следующих записей (таблица 2):

Дебет 20 (26, 44)	Кредит 02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 76 и др.	- на сумму затрат ТЭО, осуществляемых за ее счет, основанием для записи служат первичные документы, подтверждающие понесенные расходы
Дебет 19	Кредит 60/1 «Авансы, выданные»	- на сумму НДС по приобретенным услугам перевозчика
Дебет 90/2 «Себестоимость оказанных услуг» (90 субсчет «Коммерческие расходы», 90 субсчет «Управленческие расходы»	Кредит 20 (44, 26)	- на сумму расходов ТЭО, признанных в отчетном периоде на основании бухгалтерской справки по закрытию отчетного периода

- Приведенная корреспонденция счетов *типовая для большей части ТЭО*, но в зависимости от возможностей системы бухгалтерского учета, уровня его автоматизации и информационных потребностей транспортного экспедитора могут вводиться *дополнительные счета для расчетов с клиентами в иностранной валюте, а также по претензиям.*
- Бухгалтерский учет доходов и расходов в ТЭО по настоящее время методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету не территории РФ *не урегулирован.*
- Вместе с тем оказание одной и той же транспортно - экспедиционной услуги в рамках *трех видов договоров* транспортной экспедиции может приводить к формированию разной величины доходов в каждом из трех случаев.
- При раздельном учете общей выручки от выполнения всего комплекса услуг и части выручки, имеющей непосредственное отношение к транспортно-экспедиционным услугам, можно проводить оценку общей стоимости оказанных клиенту за отчетный период услуг, складывающейся из стоимости организации и стоимости осуществления перевозок.

- Доходы организации неразрывно связаны с ее расходами (ФСБУ (ПБУ) 9/99 и ФСБУ (ПБУ) 10/99), где определены понятия и критерии признания доходов и расходов.
- В соответствии с нормами ПБУ 10/99 и особенностями деятельности ТЭО направленность получения дохода определяет перечень и объем расходов, относимых к расходам по обычным видам деятельности.
- В целях формирования финансовых результатов расходы по обычным видам деятельности в ПБУ 10/99 разделены на себестоимость оказанных услуг, коммерческие и управленческие расходы.
- Согласно ПБУ 10/99 в ТЭО, равно как и в других коммерческих организациях, установлена классификация расходов по экономическим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты.

- В соответствии с гражданским законодательством и видами договоров расходы по их принадлежности к транспортно – экспедиционным услугам разделяются на 2 группы:

- 1) *расходы, осуществляемые ТЭО за свой счет* – это затраты ее факторов производства в процессе оказания транспортно – экспедиционной услуги, которые оплачиваются полученными от клиента денежными средствами и по договору транспортной экспедиции *включаются в выручку от продаж* оказанной транспортно – экспедиционной услуги;
 - 2) *расходы, осуществляемые ТЭО за счет клиента* – это затраты ее факторов производства в процессе оказания транспортно – экспедиционной услуги, которые оплачиваются полученными от клиента денежными средствами и по договору транспортной экспедиции *не включаются в выручку от продаж* транспортно – экспедиционной услуги.
- *Информация о таких расходах формируется на счетах учета расчетов с клиентами.*

- Состав прочих расходов в ТЭО или подразделениях транспортных компаний в основном не имеет существенных отличий от состава прочих расходов, установленного ПБУ 10/99, за исключением комиссионных сборов, сумм аэродромных, портовых (корабельного, маячного, канального, причального, якорного), лоцманских и прочих (навигационного, экологического) сборов, которые предусмотрены законодательством, а их конкретный размер утвержден Минэкономки России и Минтрансом России.

Финансовый результат

- **Финансовый результат от всех видов деятельности** представляет собой прирост или уменьшение стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе транспортно – экспедиционной деятельности за отчетный период.
- В учете *под финансовым результатом* понимается бухгалтерская прибыль (убыток), выявленная за отчетный период на основе бухгалтерского учета всех фактов хозяйственной жизни организации и оценки статей бухгалтерского баланса.

- *Финансовый результат от оказания транспортно – экспедиционных услуг* исчисляется как разница между величиной всех видов вознаграждений (доходов от оказания всего спектра транспортно-экспедиционных услуг) и расходов, осуществляемых ТЭО за свой счет (рис. 1).
- *Услуги, при оказании которых транспортный экспедитор выступает в качестве посредника, не рассматриваются* как приносящие доход, а расходы в этом случае не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров.
- Принятый товар учитывается **по Дебету счета 002** «Принятый к учету и принадлежащий перевозке груз (договор транспортной экспедиции, поручение экспедитору и экспедиторская расписка)».
- По **Кредиту счета 002** отражается товар, сданный клиенту или грузополучателю (товарно – транспортная накладная).

- *Выручка от оказания транспортно – экспедиционных услуг по собственным и агентским операциям без включения компенсаций и расходы, осуществляемые за счет ТЭО, отражаются в ее учете на счетах учета финансовых результатов, а в бухгалтерской отчетности – в отчете о финансовых результатах.*
- *Часть выручки от продаж и расходы, которые осуществлены за счет клиента, отражаются в учете ТЭО на счетах расчетов, а в бухгалтерской отчетности – в составе информации о дебиторской и кредиторской задолженности.*
- *Для отражения финансового результата используется счет 90 «Продажи» и счет 91 «Прочие доходы и расходы», а также 99 «Прибыли и убытки».*
- *Содержание счета 99 приведено в таблице 2.*
- *Счет 99 закрывается по окончании отчетного года при составлении отчетности.*
- *На сумму чистой прибыли (убытка) выполняется заключительная запись со счетом 84: Д 99 К 84 – прибыль, Д 84 К 99 – убыток.*

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Убытки от оказанных услуг (с кредита счета 90/9)	Прибыль от оказанных услуг (с дебета счета 90/9)
Убыток от прочих доходов и расходов (с кредита счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»)	Прибыль от прочих доходов и расходов (с дебета счета 91/9)
Условный расход по налогу на прибыль, постоянное налоговое обязательство (с кредита счета 68)	Условный доход по налогу на прибыль, постоянный налоговый актив (с дебета счета 68)
Налоговые санкции за нарушение действующего законодательства (с кредита счета 68)	



Рис. 1. Формирование прибыли от транспортно – экспедиционных услуг

4. ОРГАНИЗАЦИЯ ОТРАЖЕНИЯ ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

- В практике планирования, учета, контроля и анализа применяются группировки по статьям калькуляции, предназначенные для бюджетирования, позволяющие организовать контроль за процессом формирования затрат непосредственно по местам их возникновения, центрам ответственности и т.д.
- Группировка по калькуляционным статьям предназначена для обобщения информации о затратах в зависимости от их целевого назначения и характера участия в образовании себестоимости перевозок.
- Такая группировка позволяет определить экономическую выгодность отдельных видов услуг, соотношение основных и накладных, прямых и косвенных, постоянных и переменных расходов организаций или подразделений по оказанию *транспортно – экспедиционных услуг*.
- Отраслевая детализация затрат показывает особенности технологии, типа и организации производственного процесса.
- Между тем организации, где перевозчик и транспортный экспедитор выступают в одном лице, применяя общеотраслевые калькуляционные статьи, **не реализуют своего права на разработку специфических статей затрат, возникающих при оказании экспедиционных услуг.**

- Например, калькуляционная группировка в организациях автомобильного транспорта (таблица 3).

Таблица 3 – Номенклатура статей затрат

№ п/п	Статья калькуляции
1	Основная и дополнительная заработная плата водителей и кондукторов с отчислениями
2	Топливо для автомобилей
3	Смазочные и прочие эксплуатационные материалы
4	Затраты на техническое обслуживание и текущий ремонт автомобилей и прицепов
5	Затраты на капитальный ремонт подвижного состава
6	Восстановление и ремонт автомобильных шин
7	Амортизация подвижного состава
8	Расходы на управление перевозками и их обслуживание

- Как видно из номенклатуры статей затрат на автомобильные перевозки, эти затраты в большинстве случаев прямые и согласно первичным документам имеют непосредственное отношение к перевозочному процессу.
- Отсюда следует, что затраты по организации перевозок и экспедированию груза клиента включены в состав накладных расходов, которые в бухгалтерском учете подразделены на комплексные группы статей (рис. 2).

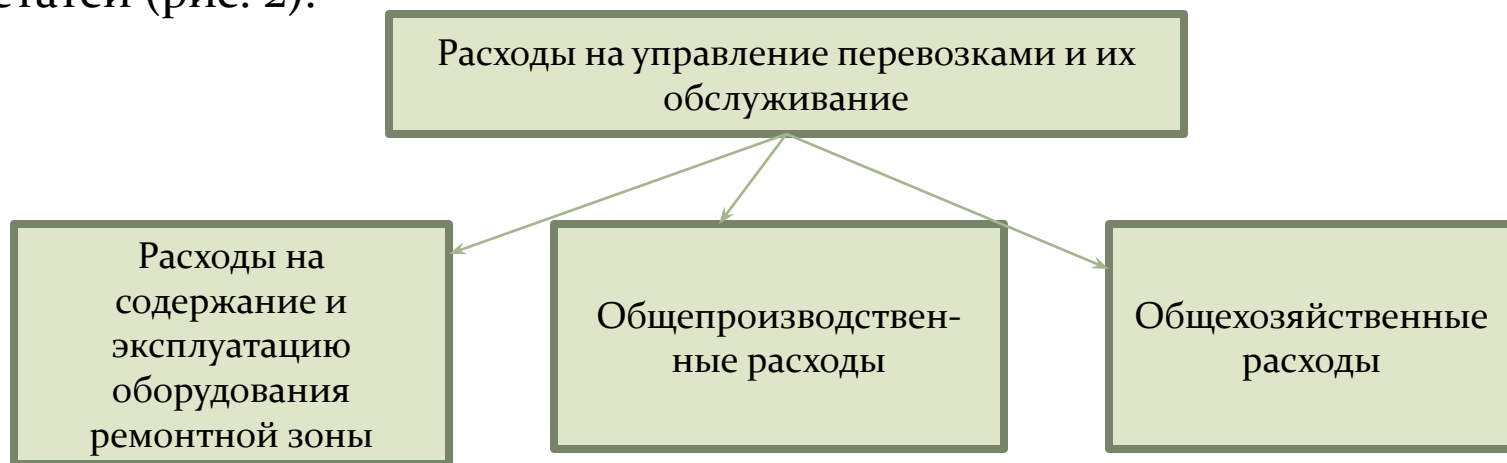


Рис. 2. Состав расходов на управление перевозками и их обслуживание

- Рассматривая более детально состав накладных расходов, можно выделить из общепроизводственных и общехозяйственных те затраты, которые относятся к исполнению экспедиционных услуг.
- К ним можно отнести основную и дополнительную заработную плату с отчислениями на социальное страхование и обеспечение работников (диспетчеров, менеджеров, бухгалтеров), занятых транспортно – эксплуатационным обслуживанием клиентов, канцелярские, почтовые, телеграфные, факсимильные и транспортные расходы, связанные с заключением и исполнением договоров на экспедиционное обслуживание, командировочные расходы водителей, суточные и квартирные, не возмещенные грузоделателями, расходы на рекламу, затраты на содержание складских помещений, предназначенных для хранения грузов, затраты на содержание и эксплуатацию погрузочно – разгрузочного оборудования и т. п., взяв за основу группировки виды транспортно – экспедиционных услуг.

- *Учет производственных затрат неразрывно связан с калькулированием себестоимости всего комплекса транспортно – экспедиционных услуг и их отдельных видов.*
- *Производственные затраты отражаются в бухгалтерском учете по калькуляционным статьям, местам возникновения, центрам ответственности, видам и группам однородной продукции (работ, услуг), заказам и др.*
- *Данные детализированного учета по многочисленным объектам и признакам необходимы для управления объемами и структурой выполняемых работ и услуг и служат основанием для исчисления себестоимости общей величины выполненных транспортно – экспедиционных услуг и отдельных их видов, определяя тем самым выбор объектов учета затрат и объектов калькулирования.*
- *При этом принимается во внимание, то что перевозочный процесс в отличие от экспедиционного имеет массовый характер, не состоит из отдельных узлов и деталей, не требует применения сложной методологии, так как нет остатков незавершенного производства и в качестве единицы калькулирования используются единые натуральные измерители, характеризующие объем осуществленных перевозок, в виде двух основных показателей: объем перевезенных грузов в тоннах и грузооборот в тонно – километрах.*

- *Специальные натуральные показатели, характеризующие объем транспортно – экспедиционных услуг, не разработаны.*
- *Так как транспортно – экспедиционная деятельность направлена на организацию процесса перевозки, то в этом случае считается оправданным рассматривать расходы на транспортно – экспедиционные услуги в масштабах страны в расчете на единицу перевозимого груза или на единицу груза, перевезенного на определенное расстояние.*
- *В связи с этим представляется обоснованным использование таких натуральных показателей, как объем перевезенных грузов в тоннах и грузооборот в тонно – километрах для характеристики уровня транспортно – экспедиционных услуг в целях статистического обобщения на микроуровне.*
- *Между тем каждый отдельный заказ на экспедирование может предусматривать разный перечень работ и операций, определяющий стоимость его выполнения.*
- *Важным моментом здесь выступает ценовая калькуляция услуг.*

- В этом случае натуральная калькуляционная единица приводит к такому укрупнению объекта калькулирования, когда само исчисление себестоимости отдельных видов услуг становится невозможным.
- Нередко на практике организации под видом упрощения калькуляционных работ ограничиваются учетом производственных затрат по экономическим элементам, что влечет за собой обезличивание затрат по отношению к видам работ, следовательно, искажение данных о фактической себестоимости выполненных заказов.
- Поэтому ТЭО можно порекомендовать следующие объекты учета затрат и калькулирования (таблица 4):

Таблица 4 – Объекты учета затрат и объекты калькулирования

Перечень объектов учета затрат	Перечень объектов калькулирования
Статьи калькуляции	Заказ
Места возникновения затрат	Основные виды услуг (полный состав)
Центры ответственности	Основные виды услуг (ограниченный состав)

Перечень объектов учета затрат	Перечень объектов калькулирования
Виды услуг: - основные; - дополнительные	Дополнительные виды услуг: - получение требующихся для экспорта и импорта документов; - растаможивание грузов; - осуществление проверки количества и состояния груза; - погрузка и выгрузка; - складирование и хранение груза; - получение груза в пункте назначения; - маркировка и затаривание груза; - проверка состояния упаковки и др.
Обособленные части заказа	
Степень использования ресурсов: - материальных; - трудовых	
Расходы по содержанию и эксплуатации погрузочно – разгрузочных машин и механизмов	
Расходы по управлению	

- *В качестве калькуляционной единицы можно назвать заказ и затраты на 1 руб. стоимости оказанных услуг.*
- *Для комплекса измерительных процедур при исчислении себестоимости транспортно – экспедиционных услуг в целях бухгалтерского и статистического учета может использоваться натуральная, совпадающая с единицей измерения объема перевозочных работ, и стоимостная, характеризующая доходность транспортно – экспедиционных процедур,, калькуляционная единица.*
- *Стоимостная оценка использованных в ходе оказания услуг ресурсов (материальных, трудовых, финансовых) представляет собой их себестоимость, которая определяется в процессе калькулирования.*
- *Под методом калькулирования понимают совокупность разработанных приемов и способов отражения и контроля затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг) и исчисление себестоимости.*
- *В зависимости от группировки затрат в целях их обобщения и калькулирования себестоимости различают позаказный, попередельный и попроцессный методы (см. лекции по управленческому учету).*

- При позаказном методе учета затрат и калькулирования себестоимости обычно объектом учета и объектом калькулирования выступает заказ.
- Следовательно, в ТЭО это будет заказ, открытый клиенту, с указанием вида договоров и состава основных и дополнительных услуг.
- Для учета затрат на каждый заказ открывают карточку аналитического учета, где установлен код заказа, который будет проставлен во всех первичных документах.
- Обобщение прямых затрат ведут непосредственно по первичным документам.
- Полная себестоимость заказа определяется по мере его окончания; на основе сгруппированных фактических затрат составляют отчетную калькуляцию.
- Обычно отчетный период совпадает с калькулированием.
- При позаказном методе косвенные расходы распределяют способом, принятым в учетной политике организации.
- Исключение представляют организации со смешанным перечнем услуг, когда перевозчиком совершаются перевозочные и экспедиционные операции.

- В этой ситуации распределение косвенных затрат необходимо проводить в 2 этапа.
- *На первом этапе* распределяют названные затраты между видами деятельности пропорционально стоимости оказанных услуг.
- *Второй этап* – распределение между отдельными заказами.
- Для учета производственных затрат и калькулирования себестоимости услуг в отрасли может применяться *попроцессный метод*.
- *Его сущность заключается* в обобщении прямых и косвенных затрат по статьям калькуляции на весь объем оказанных услуг, а себестоимость определяют делением суммы общих затрат на стоимость оказанных услуг за тот же период.
- *Этот метод имеет множество недостатков и мало чем отличается от котлового учета.*

- В зависимости от состава затрат, по которому формируется себестоимость, различают систему учета затрат по полной себестоимости и систему учета затрат по ограниченному составу статей.
- Первая система построена на традиционных принципах обобщения затрат с их разделением на прямые и косвенные и подсчетом полной себестоимости.
- Вторая система предусматривает деление затрат на условно – постоянные (затраты за период) и условно – переменные (затраты на продукт, услугу), исчисление себестоимости по условно – переменным затратам и полное списание условно – постоянных затрат за счет финансовых результатов в отчетном периоде, в котором они возникли.
- Под условно – постоянными затратами понимают общехозяйственные и коммерческие расходы.
- В зависимости от способа контроля затрат устанавливают систему учета прошлых затрат и нормативных затрат с отдельным отражением отклонений от них.
- Нормативный метод учета затрат применяют, как правило, в специализированных ТЭО в сочетании с позаказным или попроцессным методом учета.