

Учет железнодорожных путей

Ссылка для списка используемой литературы:

Татаров К.Ю. Учет железнодорожных путей \ \ Бухгалтерский учет.2007.№18.с.33-40

В соответствии с Федеральным законом «О железнодорожном транспорте» железнодорожные пути подразделяются на:

- железнодорожные пути общего пользования – открытые для выполнения всех операций, связанных с перевозочным процессом, реализуемого на основании публичного договора для неограниченного круга пользователей. Проектирование, строительство и содержание может осуществляться с использованием средств федерального бюджета в порядке, определенным федеральным органом;

- железнодорожные пути необщего пользования – примыкающие к путям общего пользования и предназначенные для обслуживания определенных пользователей услуг транспорта на условиях договоров или выполнении работ для собственных нужд. Проектирование, строительство и содержание путей необщего пользования осуществляется за счет заинтересованных сторон.

Бухгалтерский учет путей общего пользования осуществляется на предприятиях железнодорожного транспорта, входящих в систему ОАО «РЖД», и регламентируется соответствующими отраслевыми инструкциями.

Бухгалтерский учет путей необщего пользования может иметь место в коммерческих организациях, осуществляющих эксплуатацию железнодорожных веток в процессе хозяйственной деятельности.

Для целей бухгалтерского учета под термином железнодорожный путь необщего пользования следует понимать комплекс объектов, обеспечивающих передвижение рельсового транспорта в интересах организации. Железнодорожный путь является сложносоставным объектом, в состав которого входит большое количество сочлененных элементов - балласт, рельсы, стрелочные переводы, полосы отчуждения, средства сигнализации и прочее. Составляющие железнодорожного пути представляют собой единое целое, смонтированы на одном участке земли, имеют

общее управление и, соответственно, на основании п.6 ПБУ-6/01, должны быть признаны единым объектом бухгалтерского учета.

В соответствии с п.4 ПБУ-6/01 железнодорожный путь, принадлежащий хозяйствующему субъекту на праве собственности, признается объектом основных средств. При наличии в организации нескольких железнодорожных путей (веток), сооруженных (построенных) в разные временные периоды, каждый путь, по нашему мнению, следует признавать самостоятельным объектом основных средств, с присвоением ему отдельного инвентарного номера. Аналитический учет железнодорожных путей должен быть организован на отдельных субсчетах, которые открываются к балансовым счетам.

Бухгалтерский учет узкоколейных веток

Железнодорожной веткой, по нашему мнению, следует признавать участок рельсовой дороги со стандартной шириной колеи 1524 мм. При ширине колеи менее указанного расстояния, железнодорожную ветку следует классифицировать как узкоколейную. Как правило, такие дороги являются исключительно внутренними транспортными коммуникациями хозяйствующего субъекта. Они не имеют возможности соединения с железнодорожными путями общего пользования, эксплуатируются в локальном режиме и служат для перемещения грузов только по территории организации.

Однако бухгалтерский учет узкоколейных веток на сегодняшний день имеет ряд особенностей. Они вытекают из возможности быстрого и сравнительно дешевого наращивания (уменьшения) сети, возможность демонтажа и повторного строительства из возвратных материалов, отсутствие транспортной инфраструктуры либо её наличия в упрощенном варианте, а также возможность осуществления прокладки хозяйственным способом, учитывая нерегламентированность подобного строительства и нелицензируемость данной деятельности.

Пример 1: ООО «Гончар», занимающееся изготовлением кровельной черепицы, имеет узкоколейную железную дорогу, проложенную между глиняным карьером и производственным цехом. Принимая во внимание истощенность действующей

щего карьера, принято решение о прокладке ветки к новому месторождению, находящемуся в непосредственной близости от предыдущего. Прокладку решено осуществить путем частичной разборки существующей дороги и устройство ответвления к новому карьере. Участок дороги, подлежащий демонтажу, оценен в 15000 руб.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» - Кредит 10 «Материалы», субсчет «Узкоколейные железные дороги» - 15000 руб. - Списана с учета транспортная железнодорожная ветка;

Дебет 10 «Материалы», субсчет 8 «Материалы строительные» - Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» 15000 руб. – Оприходованы разобранные рельсы и шпалы как возвратные отходы;

Дебет 10 «Материалы», субсчет «Узкоколейные железные дороги» - Кредит 10 «Материалы», субсчет 8 «Материалы строительные» -15000 руб. – учитывая условно принятую стоимость отрезка пути, на основании п. 5 ПБУ - 6/01, узкоколейная дорога, проложенная к новому карьере, учтена в составе средств в обороте.

Дебет 20 «Основное производство» - Кредит 10 «Материалы», субсчет «Узкоколейные железные дороги» - 15000 руб. – списание стоимости узкоколейной дороги. (Сумма списания рассчитывается в соответствии с учетной политикой предприятия.)

Между тем, в хозяйственной практике встречается вариант временного либо сезонного использования узкоколейной железной дороги. В этом случае железнодорожную ветку можно классифицировать как временное нетитульное сооружение. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, затраты на возведение временных сооружений отражаются на счете 23 «Вспомогательные производства».

Пример 2: ООО «Гончар» заключило договор на производство партии строительного облицовочного кирпича. Для реализации условий данного договора принято решение пристроить новый отрезок к существующей узкоколейной железной дороге для подвоза в цех сырья и вывоза готовой продукции. Земляные работы, стоимость которых составила 59000 руб., в т.ч. НДС (18%) 9000 руб., выполнены

специализированной организаций. Для строительства ветки приобретены пиломатериалы для изготовления шпал и металлопрокат для рельсов по суммарной цене 147500 руб., в т.ч. НДС (18%) 22500 руб. Заработная плата путейных рабочих, начисленная в период строительства составила 68000 руб.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Кредит 51 «Расчетные счета» 59000 руб. – Оплата выполнения земляных работ;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 9000 руб. – Учтен НДС, уплаченный подрядной организацией;

Дебет 23 «Вспомогательные производства» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 50000 руб. – Учтена стоимость земляных работ;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Кредит 51 «Расчетные счета» 147500 руб. – Оплата поставщику пиломатериала и металлопроката;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 22500 руб. – Учтен НДС, уплаченный поставщику материалов;

Дебет 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 125000 руб. – Оприходованы поступившие материалы;

Дебет 23 «Вспомогательные производства» - Кредит 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы» - 125000 руб. – Отпущены материалы на строительство узкоколейки;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» - Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям» -(22500+9000) – Принят к зачету НДС, уплаченный производителю земляных работ и поставщику материалов;

Дебет 23 «Вспомогательные производства» - Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 68000 руб. – Заработная плата путейных рабочих учтена в составе себестоимости монтажа железнодорожной ветки;

Дебет 23 «Вспомогательные производства» - Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 17680 руб. – Начислены взносы (26%) во внебюджетные фонды от заработной платы.

Приемка построенной ветки в эксплуатацию оформляется «Актом о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения» по форме № КС-8, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999, № 100.

Дебет 20 «Основное производство» - Кредит 23 «Вспомогательные производства» - 206680 руб. – Себестоимость возведения временной узкоколейной дороги списана на себестоимость продукции.

Бухгалтерский учет путей необщего пользования

Приобретение железнодорожных путей необщего пользования хозяйствующим субъектом может осуществляться путем строительства новой линии, либо путем приобретения земельного участка, по которому транспортная магистраль была проложена ранее. При этом необходимо обратить внимание на то, что земельный участок и железнодорожный путь представляют собой два самостоятельных и раздельных объекта. Следовательно, одной из особенностей бухгалтерского учета в данной ситуации является необходимость разделения затрат на приобретение пути и земельного участка уже на первоначальном этапе. Подобное разделение также окажется необходимым в дальнейшем для целей налогообложения организации.

Пример 3: ООО «Орфей» приобретает земельный участок, по которому проложен железнодорожный путь, примыкающий к близлежащей станции, а также оборудован тупик. Сделка оформляется двумя договорами: купли-продажи земельного участка и купли-продажи железнодорожного пути. Стоимость участка определена сторонами в 800000 руб., стоимость пути, тупика и необходимой инфраструктуры составляет 472000 руб., в т.ч. НДС (18%) 72000 руб.

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - Кредит 51 «Расчетные счета» 1272000 (800000+472000) руб. – Перечислены денежные средства продавцу;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 72000 руб. - Учтен НДС, уплаченный в составе цены железнодорожного пути;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1 «Приобретение земельных участков» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 800000 руб. – Учтены затраты по приобретению земельного участка;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 400000 руб. – Учтены затраты по приобретению железнодорожного пути;

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Железнодорожный путь» - Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств» - 400000 руб. – Учтен железнодорожный путь со всеми составляющими (тупик, инфраструктура);

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Земельные участки» - Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1 «Приобретение земельных участков» - 800000 руб. – Учтен земельный участок;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» - Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств» - 72000 руб. – Принят к возмещению НДС, уплаченный за железнодорожную ветку.

На основании статьи 130 Гражданского кодекса РФ земельный участок и железнодорожный путь признаются объектами недвижимого имущества, следовательно, на них в полной мере распространяются нормы Федерального закона от 21.07.1997г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» в части перехода права собственности. В случае прохождения приобретенного железнодорожного пути по территории, не принадлежащей хозяйствующему субъекту, параллельно с процессом регистрации переоформляется сервитут на использование чужого земельного участка.

Приобретенный хозяйствующим субъектом железнодорожный путь не общего пользования является амортизируемым имуществом. Данный актив включается

в восьмую группу амортизируемого имущества со сроком полезного использования от 20 до 25 лет включительно, по коду 12 4526111. На основании п.3, статьи 259 Налогового кодекса Российской Федерации, для начисления амортизации по железнодорожным путям необходимо применять линейный метод.

Также необходимо заметить, что после приобретения железнодорожного пути необщего пользования в собственность, организация становится обязанной представлять статистические сведения по Форме №1-ТР 9(жел), утвержденной Постановлением Росстата от 28.06.2006г. №25. В ней указывается: развернутая длина железных дорог (км), в том числе электрифицированных, с дефектными рельсами и на железобетонных шпалах, а также указывается число стрелочных переводов. Периодичность представления данной формы составляет 1 раз в 5 лет. По нашему мнению, сроки представления данной статистической отчетности имеет смысл увязывать с фактом проведения инвентаризации железнодорожных путей, которая должна производиться с той же периодичностью.

В настоящее время железнодорожные пути общего пользования освобождаются от обложения налогом на имущество организаций в соответствии с п.11, статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации и Постановления правительства Российской Федерации от 30.09.2004г. № 504.

В соответствии со статьей 375 Налогового кодекса Российской Федерации остаточная стоимость железнодорожных путей необщего пользования, сформированная в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации, является объектом обложения налогом на имущество организаций. Параллельно с этим, необходимо помнить, что земельный участок, приобретенный вместе с железнодорожным путем необщего пользования, не признается объектом налогообложения по налогу на имущество организаций на основании п.4, статьи 374 Налогового кодекса РФ.

Принципиальные отличия имеются также в бухгалтерском учете строительства новых железнодорожных путей необщего пользования, производимого коммерческими организациями.

Пример 4: ЗАО «Логистик» принимает решение о строительстве железнодорожной ветки по территории складского таможенного терминала для подачи грузовых вагонов с ближайшей станции. Работы выполняются специализированной подрядной организацией. Стоимость строительства, включая создание транспортной инфраструктуры, определена в 2360000 руб., в т.ч. НДС (18%) 360000 руб. Стоимость работ подготовительного периода по оформлению землеотвода составила 50000 руб., НДС не облагается. Стоимость оформления заявки на примыкание к путям общего пользования составила 20000 руб., НДС не облагается.

Перед началом процесса строительства заинтересованный хозяйствующий субъект обязан оформить землеотвод собственно для железнодорожного пути, а также для организации полос отвода и охранных зон. Для этого необходима разработка проекта территориального землеустройства и обеспечение кадастрового учета полосы отвода. Принимая во внимание продолжительность подготовительного периода, понесенные расходы учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - Кредит 51 «Расчетные счета» 50000 руб. – Перечислены денежные средства исполнителям работ на подготовительном этапе, включая затраты по оплате государственных пошлин;

Дебет 97 «Расходы будущих периодов» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 50000 руб. – Учтены расходы подготовительного периода.

Примыкание строящихся путей к железнодорожным путям общего пользования регламентируется Постановлением правительства Российской Федерации от 18.04.2005 г. № 233. Разрешение на примыкание выдается Федеральным агентством железнодорожного транспорта после представления собственником пути заявления и комплекта необходимых документов. Агентство устанавливает соответствие новых железнодорожных путей требованиям нормативных актов, стандартов, технических норм, строительных норм и правил, предъявляемых к строительству железных дорог. Решение о выдаче разрешения на примыкание выдается в течение трех месяцев с момента представления документов. Каждый железнодорожный

путь необщего пользования должен иметь технический паспорт, план и продольный профиль, чертежи сооружений.

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - Кредит 51 «Расчетные счета» - 20000 руб. - Перечислены денежные средства Федеральному агентству железнодорожного транспорта за рассмотрение заявки на получение примыкания;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 20000 руб. – Учтены затраты по получению разрешения на примыкание;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Кредит 51 «Расчетные счета» 2360000 руб. – Перечислены денежные средства подрядчику;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 2000000 руб. – Учтены затраты на строительство железнодорожной ветки;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 4 «НДС при строительстве основных средств» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 360000 руб. – Учтен НДС, уплаченный подрядчику;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» - Кредит 97 «Расходы будущих периодов» - 50000 руб. – Затраты подготовительного периода включены в себестоимость строительства железнодорожной ветки.

Открытие для постоянной эксплуатации нового железнодорожного пути необщего пользования и подача на такой железнодорожный путь железнодорожного подвижного состава осуществляются после принятия железнодорожного пути в эксплуатацию комиссией, созданной в установленном порядке. В ее состав должны входить представитель ОАО «РЖД», владелец железнодорожного пути необщего пользования и владелец инфраструктуры, к которой примыкает такой железнодорожный путь. После документального оформления ввода в эксплуатацию, построенный железнодорожный путь переводится в состав основных средств организации.

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Железнодорожный путь» - Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» - 2070000 руб. – Принят построенный путь в качестве объекта основных средств;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» - Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 4 «НДС при строительстве основных средств» - 72000 руб. – Принят к возмещению НДС, уплаченный подрядчику.

На каждый железнодорожный путь необщего пользования по окончании строительства и приема такого пути в эксплуатацию в обязательном порядке составляется инструкция о порядке обслуживания и организации движения на железнодорожном пути необщего пользования.

В случае оснащения построенного пути в дальнейшем дополнительными элементами инфраструктуры (освещение, связь и прочее), каждый подобный элемент будет учитываться как самостоятельный объект бухгалтерского учета, с индивидуальным инвентарным номером и отдельно рассчитываемым сроком полезного использования.

Учет эксплуатации железнодорожных путей

Наличие в организации собственных путей необщего пользования влечет за собой необходимость создания отдельного структурного подразделения, занимающегося их эксплуатацией. Учет затрат в подобных подразделениях должен быть организован в зависимости от основного вида деятельности организации. Если проходящий по территории организации железнодорожный путь, принадлежащий ей на праве собственности, не участвует в выпуске продукции, выполнении работ, оказании услуг, учет затрат следует организовывать на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Если же железнодорожный путь является составной частью производственного процесса, затраты по его эксплуатации необходимо аккумулировать на счете 23 «Вспомогательные производства».

Учет затрат по содержанию и эксплуатации железнодорожных путей, по нашему мнению, следует организовать в разрезе следующих статей:

- материальные затраты на ремонт и техническое обслуживание;
- заработная плата обслуживающего персонала (путейных рабочих, мастеров, при наличии машинистов и ремонтников подвижного состава, и т.д.);
- отчисления от заработной платы на социальные нужды;
- амортизация пути, объектов железнодорожной инфраструктуры, подвижного состава;
- прочие.

Пример 5: ОАО «Мотор», оказывающее услуги по перевозке пассажиров легковым автотранспортом, в результате приватизации стало собственником железнодорожного пути необщего пользования, проходящего по территории предприятия. В процессе своей уставной деятельности автотранспортное предприятие путь не использует, но несет расходы по его содержанию. За прошедший месяц расходы на содержание пути составили: заработная плата путейных рабочих 45000 руб., стоимость расходных материалов, использованных для поддержания пути в работоспособном состоянии, 15000 руб. На основании двухстороннего договора, на этот путь подаются железнодорожные вагоны для соседнего ООО «Рассвет». Оплата за использование пути определяется в зависимости от количества поданных вагонов, и в прошедшем месяце составила 95000 руб.

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 45000 руб. – Зарплата путейных рабочих учтена в составе затрат обслуживающего производства;

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 11700 руб. – Начислены взносы (26%) во внебюджетные фонды от заработной платы;

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - Кредит 10 «Материалы» - 15000 руб. – Списана стоимость материалов, использованных для поддержания железнодорожного пути в рабочем состоянии;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» - 95000 руб. – Отражена реализация услуг ООО «Рассвет», оказанных обслуживающим хозяйством;

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС» - Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» - 14491,53 руб. – Начислен НДС с реализации;

Дебет 51 «Расчетные счета» - Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 95000 руб. – Получена оплата от ООО «Рассвет»;

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость» - Кредит 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - 71700 руб. – Списана себестоимость услуг обслуживающего производства;

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль» - Кредит 99 «Прибыли и убытки» - 8808,47 руб. – Прибыль от деятельности обслуживающего производства.