

**СХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВОЛОДИМИРА ДАЛЯ**
Навчально-науковий інститут транспорту і будівництва
Кафедра логістичного управління та безпеки руху на транспорті

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
до кваліфікаційної роботи
освітнього ступеня магістр

галузі знань 27 – «Транспорт»
спеціальність 273 Залізничний транспорт (Інтероперабельність і безпека на залізничному транспорті)

на тему: «Дослідження особливості організації вантажних перевезень в міжнародному залізничному сполученні»

Виконав: здобувач вищої освіти групи ІБЗТ-19зм
Міськов П.Л.


.....
(підпис)

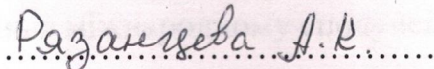
Керівник: доц. Ключев С.О.


.....
(підпис)

Завідувач кафедри: проф. Чернецька-Білецька Н.Б.


.....
(підпис)

Рецензент


.....

.....
(підпис)

Найважливішим показником, який визначає зміст роботи залізничного транспорту, є витрати залізниць по основній діяльності. Для обліку поточних витрат з перевезень і підсобно-допоміжної діяльності використовується єдина номенклатура витрат по основній діяльності залізниць, затверджена Міністерством шляхів сполучення України. Номенклатура витрат - це строго обґрунтована класифікація витрат залізниць за операціями технологічного процесу, згрупованих за видами діяльності і ознакою економічного змісту.

Особливості виробничого процесу залізничного транспорту і його організаційна структура зумовлюють вибір об'єктів обліку експлуатаційних витрат.

Результати діяльності окремого підприємства не можуть характеризувати перевізний процес в цілому. Кожен підрозділ на залізниці виконує певні окремі операції, технологічні процеси, які є частиною загального виробничого процесу перевезення. При цьому технологічні процеси не обов'язково виконуються послідовно один за одним. Багато з них здійснюються одночасно різними підприємствами і суттєво відрізняються за змістом і ролі в перевізному процесі. Лінійне підприємство враховує свої витрати на статтях Номенклатури витрат і знаходить технологічну собівартість виконуваної операції. І якщо для мережі залізниць з вантажних перевезень розраховується собівартість 10 тарифних (або експлуатаційних) тонно-км, то підприємства залізничного транспорту собівартість визначають на відповідні вимірники роботи, характерні для них (вагоно-кілометри, тонно-кілометри брутто, локомотиво-кілометри лінійного пробігу, тепловозо-годинник маневрової роботи і т.п.). Даний варіант обліку витрат за місцем їх виникнення необхідний для ведення внутрішньогосподарських розрахунків та контролю витрат за центрами витрат.

Для розрахунку собівартості послуги залізниці (перевезення) слід забезпечити ведення обліку витрат за видами сполучень. Визначення собівартості пасажирських перевезень за видами сполучень та собівартості вантажних перевезень за видами сполучень потрібно для формування тарифів

на різні види перевезень, планування і аналізу фінансово-господарської діяльності залізниць, а також для різних техніко-економічних розрахунків.

В даний час розраховується собівартість вантажних перевезень і пасажирських перевезень. При цьому собівартість пасажирських перевезень визначається за видами сполучень: далеке і приміське. Згідно зі статтями Номенклатури витрат прямі витрати з пасажирських перевезень у дальньому сполученні виділяються у внутрішньодержавному і міжнародному сполученнях. Однак на рівні залізниці собівартість пасажирських перевезень за видами дальнього сполучення не розраховується. Що стосується вантажних перевезень, то розрахунок собівартості можливий з іншим ступенем деталізації - тільки за видами тяги (електрична і тепловоз). Існуюча система обліку витрат з вантажних перевезень не дозволяє визначати їх собівартість за видами сполучень (внутрішньодержавне і міжнародне) і, відповідно, формувати фінансові результати за різними перевезеннями.

Тим часом висока прибутковість зовнішньоторговельних перевезень залізничним транспортом при середньогалузевої собівартості вантажних перевезень передбачає фінансові результати, відмінні від загальних по всім видам повідомлень (і навіть тільки по вантажному), так як їх прибутковість значно вище. У попередньому розділі зазначалося, що питома вага доходів від вантажних перевезень в міжнародному сполученні перевищує частку зовнішньоторговельного вантажообігу в загальному обсязі перевезень. Тому міжнародні вантажні перевезення не тільки дозволяють покрити збитки від пасажирських перевезень, а й зберегти високий рівень рентабельності залізниць. Аналіз рентабельності і фінансових результатів залізничного транспорту проводиться в цілому по вантажним і пасажирським перевезенням, оскільки відсутні дані обліку з високим ступенем аналітичності за видами сполучень, зокрема, з вантажних перевезень в міжнародному сполученні.

Відсутність роздільного обліку експлуатаційних витрат за видами вантажних перевезень виключає можливість формування інформації про собівартість перевезень вантажів у міжнародному сполученні.

як представляється, існуюча система обліку не розроблялася безпосередньо для реалізації всіх функцій управління і інформаційного обслуговування учасників процесу організації зовнішньоторговельних вантажних перевезень. В рамках управлінського обліку відомості про витрати з міжнародних перевезень вантажів дозволять планувати прибуток і, відповідно, розмір знижок зі ставок Тарифної політики, що надасть можливість залучати додаткові вантажі до перевезення залізничним транспортом в міжнародному сполученні, підвищувати конкурентоспроможність залізниць, не допускаючи збитковості перевезень і зберігаючи високий рівень рентабельності.

Крім того, аналітичний облік витрат тільки по центрах їх виникнення і центрами відповідальності можливо організувати з необхідним ступенем деталізації в залежності від виду діяльності, в нашому випадку, в залежності від виду повідомлень.

Облікову інформацію, передану лінійними підприємствами вищестоящим органам управління залізничного транспорту, в подальшому слід використовувати для реалізації функцій аналізу і планування собівартості за видами сполучень та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Для цього вона повинна бути достатньою за змістом та обсягом для задоволення потреби в ній всіх рівнів управління. Таким чином, буде можливо більш ефективно оперативне і економічне управління міжнародними перевезеннями на базі достовірної облікової інформації.

Існуюча практика обліку та составляемая галузева звітність в рамках лінійного підприємства і Управління залізниці не розкриває інформацію з міжнародних перевезень в вантажне сполучення ні в частині доходів, ні в частині витрат. І якщо доходи по вантажних перевезень в міжнародному сполученні можна виділити розрахунковим шляхом, то визначити суми витрат за даними перевезень не представляється можливим. Тому для розширення інформаційних можливостей бухгалтерського обліку в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю на залізничному транспорті необхідно

організувати роздільний бухгалтерський облік витрат вантажних перевезень за видами сполучень.

Питання обліку витрат по виробництву експортної продукції розглядалися фахівцями в області обліку зовнішньоекономічної діяльності. Так, Бабченко Т.Н. відзначається, що роздільний облік витрат «Дає можливість найбільш точно визначити виробничу собівартість експортної продукції, а також користуватися пільгами з податку на додану вартість [15, с.49]». Тут же йдеться про те, що якщо технологія виготовлення продукції не дозволяє виділити витрати на стадіях обробки сировини, то на таких підприємствах витрати можна розділяти умовно, «виходячи з вартості відвантаженої в звітному місяці продукції на експорт або всередині країни». В роботі Парасоцький М.М. аналізується практика обліку витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією експортної продукції. Констатується, що «облік витрат виробництва ... на експорт окремо не проводиться», «в результаті цього спотворюється собівартість ...», тому «всі витрати, пов'язані з виробництвом і випуском експортної продукції, слід відносити тільки на її собівартість [173, с.72]».

Облік прямих витрат за специфічними операціями при міжнародних перевезеннях вантажів слід забезпечити в розрізі статей номенклатури витрат по основній діяльності залізниць. При цьому в існуючій номенклатурі витрат не виділені окремі статті витрат у міжнародному сполученні в складі експлуатаційної діяльності. Існуюча Номенклатура витрат передбачає такі статті в розділі «Експлуатаційна діяльність залізниць», пов'язані з міжнародними перевезеннями:

- господарство вантажний і комерційної роботи - стаття 056 «Операції з вантажами на прикордонних станціях»;
- вимірювач роботи - 1 вагон;
- господарство перевезень - стаття 078 «Маневрова робота на прикордонних станціях»; вимірювач роботи - 1000 перероблених вагонів;

- вагонне господарство - стаття 237 «Перестановка вантажних вагонів з однієї колії на іншу на прикордонних станціях»; вимірювач роботи - 1 фізичний вагон.

Дослідження технологічних особливостей в затратообранованні з вантажних перевезень в міжнародному і внутрішньодержавному повідомленні дозволяє зробити висновок про наявність ряду додаткових прямих витрат з міжнародних перевезень.

Це обумовлює необхідність у складі експлуатаційних витрат з перевезень виділити статті витрат з міжнародних перевезень, раніше зараховують на витрати разом з витратами з вантажних перевезень у внутрішньодержавному сполученні.

Відокремлення витрат з вантажних перевезень в міжнародному сполученні одночасно призведе до істотного уточнення витрат за внутрішньодержавними перевезень. При цьому підвищиться рентабельність перевезень у внутрішньодержавному сполученні, так рівень їх витрат знизиться за рахунок виключення специфічних витрат, що відносяться тільки до міжнародних перевезень.

Реформувати номенклатуру витрат основної діяльності залізниць доцільно додаванням статей прямих витрат у міжнародному сполученні в складі експлуатаційної діяльності залізниць по господарству вантажної та комерційної роботи та господарству перевезень.

Крім того, в експлуатаційних витратах міжнародного сполучення слід врахувати витрати по маневровій роботі локомотивів за час перебування за кордоном, з обслуговування передавальних поїздів, за змістом вантажних вагонів і контейнерів, що перебувають у користуванні іноземних залізниць. Ці витрати відносяться до основної діяльності залізниць, але враховуються не з перевезень, а по підсобно-допоміжної діяльності. Тому з розділу «Підсобно-допоміжна діяльність» в розділ «Експлуатаційна діяльність залізниць» доцільно перенести наступні витрати:

- статтю 726 «Зміст і курсування вантажних вагонів, що знаходяться в користуванні іноземних залізниць»; вимірювач роботи - 1 вагоно-добу;
- статтю 727 «Зміст контейнерів, що знаходяться в користуванні іноземних залізниць»; вимірювач роботи - 1 контейнеро-добу;
- статтю 728 «Маневрова робота локомотивів»; вимірювач роботи - 1 година роботи локомотива;
- статтю 729 «Обслуговування передавальних поїздів»; вимірювач роботи - 1 поїздо-годину.

Основні прямі витрати по організації та обслуговуванню вантажних перевезень в міжнародному сполученні, специфічні для окремих галузевих господарств (господарство вантажний і комерційної роботи, господарство перевезень), відповідно до запропонованих статтями, знайдуть своє відображення в аналітичному обліку. За іншим господарствам собівартість перевезень як у внутрішньому, так і в міжнародному сполученні практично однакова і витрати, віднесені на вантажні перевезення в міжнародному сполученні, можуть бути обчислені балансовим методом.

Разом з тим, необхідно мати на увазі, що витрати з міжнародних перевезень вантажів, певні для кожного окремого підприємства, є складовою загальної собівартості перевезення. На залізницях використовується попроцесний метод обліку витрат, і тому виробничі витрати більшості структурних підрозділів збираються безвідносно до окремих замовленнях (перевезень за видами сполучень) і списуються за календарний період, а не за час, необхідний для виконання замовлення. Облік витрат за технологічними процесами не вимагає обов'язкового калькулювання собівартості окремого процесу. Собівартість всього виробничого процесу (перевезення) за період необхідно формувати на рівні залізниці.

У зв'язку з цим на лінійних підприємствах залізниці досить забезпечити облік прямих витрат з перевезень в міжнародному сполученні та непрямих, загальних для різних видів повідомлень, відповідно до статей Номенклатури витрат з відповідним рівнем деталізації. «Особливості структури залізниць,

при якій лінійні підприємства виконують роботи, які є частиною технологічного процесу перевезення вантажів і пасажирів, і які не мають інших споживачів своєї продукції крім відділень та Управлінь залізних доріг, обумовлюють наявність всередині залізничної системи внутрішніх розрахунків [221, с.59]». Тому суми витрат по структурних підрозділах, відображені на рахунках бухгалтерського обліку та враховані при складанні звіту за формою 6-жел. «Звіт за основними показниками виробничо-фінансової діяльності підприємств залізничного транспорту» в системі внутрішньовідомчих розрахунків слід передати на відділення залізниці.

В існуючій системі обліку без поділу вантажних перевезень за видами сполучень у відділенні дороги і в Управлінні дороги облікові дані, отримані, отже, з меншим ступенем аналітичності, «укрупнюються, і стає неможливим зіставити відповідність бухгалтерської звітності виробничо-економічної [43, С.40]». Тому при передачі витрат від лінійних підприємств, що забезпечують функціонування інфраструктури доріг, важливо забезпечити збереження структури цих витрат за видами сполучень.

Суми експлуатаційних витрат по відділенню залізниці, тобто витрати по лінійним підприємствам відділення і власні витрати відділення, також не дозволяють визначити повну собівартість перевезень за видами сполучень. Однак вже на даному рівні управління залізницями відповідно до викладених методичними підходами обліку витрат простежуються суми прямих витрат з організації та обслуговування перевізного процесу вантажів у міжнародному сполученні. Загальногалузеві витрати по відділенню дороги доцільно розподіляти між перевезеннями по різним видам повідомлень пропорційно об'ємним показниками. Складність калькулювання витрат за видами сполучень на відділенні залізниці полягає в тому, що в залізничній статистиці немає форм, що відображають обсяги перевезень вантажів у міжнародному сполученні в межах дирекції залізничних перевезень. Відомості про обсяги міжнародних перевезень розкриваються тільки по залізниці у вигляді додатку до звіту за формою ЦО-12 Головним обчислювальним центром Укрзалізниці

на підставі даних перевізних документів про фактичне маршруті слідування зовнішньоторговельних вантажів.

Отже, у відділенні залізниці недоцільно розраховувати повну собівартість перевезень за видами сполучень. Головне завдання облікового процесу - забезпечити збереження структури витрат по господарствах відділення при передачі їх фінансової службі Управління залізниці. В Управлінні дороги до сум загальногалузевих витрат по відділенню додаються власні витрати.

В цілому по залізниці на рівні Управління представляється можливим розподілити загальновиробничі витрати за видами сполучень пропорційно тонно-кілометрової роботі. В результаті, розраховані суми витрат за видами сполучень дозволять визначити собівартість на вимірювач роботи. Співвідношення суми витрат залізниці з організації та обслуговування процесу транспортування зовнішньоторговельних вантажів і обсягів міжнародних вантажних перевезень по даній залізниці буде відповідати собівартості тарифних тонно-кілометрів в міжнародному сполученні.

2.2. Облік доходів залізниць від перевезень зовнішньоторгівельних вантажів

Система формування доходів та обліку фінансових результатів на залізничному транспорті за останні десятиліття не зазнала істотних змін. На це вплинули об'єктивні технічні та технологічні чинники функціонування галузі. У той же час в умовах реформування економіки країни і зміни зовнішніх умов існування галузі з'явилася необхідність структурної перебудови внутрішньогалузевих фінансових відносин.

Механізм побудови внутрішньогалузевих відносин на залізничному транспорті принципово відрізняється від інших галузей оскільки перевезення в прямому сполученні.

Доходні надходження - це суми коштів, стягнені з вантажовідправників за перевезення в прямому сполученні і підлягають розподілу між залізницями.

Доходи залізниці - частина доходних надходжень, належна за виконані перевезення даної дорогою в її межах відповідно до чинної системи формування доходів.

Доходні надходження місцевого сполучення враховуються в установленому порядку як доходи дороги.

Для ув'язки фактичних доходів за перевезення вантажів, отриманих у вигляді дохідних надходжень, з доходами залізниць, нарахованими за розрахунковими цінами, що виникли відхилення щомісяця розподіляються пропорційно доходам, визначеним за розрахунковими цінами. Збалансованість сум, врахованих по дохідних надходжень, з сумою доходів, розподілених між залізницями, контролюється Департаментом фінансів. Суми доходів, отриманих дорогами за розрахунковими цінами, що не підкріплюються отриманням реальних грошових коштів, відповідних частці їх виручки в загальному обсязі перевезень. В результаті, залізні дороги в більшій мірі цікавить процес розробки щомісячного ліміту авансового фінансування, ніж процес встановлення розрахункових цін і величина прибутку.

Крім того, більшість залізниць зацікавлене не в збільшенні розрахункової ціни, а в її зменшенні і зниженні за рахунок цього розмірів прибутку і, відповідно, суми податкових відрахувань до бюджету з податку на прибуток. Механізм формування фінансових результатів, заснований на доходах за розрахунковими цінами, не несе в собі істотного змісту і не дозволяє дати оцінку результатам фінансово-господарської діяльності залізниць. Можливо лише на рівні Міністерство інфраструктури України, і то з певною умовністю, формування достовірного фінансового результату діяльності галузі.

Залізниці, будучи юридичними особами, виступають самостійними господарюючими суб'єктами у відносинах з регіональними органами влади, фіскальними органами, вантажовідправниками і вантажоодержувачами. Тому особливо важливо надання достовірної звітності про результати діяльності з метою уникнення подвійного оподаткування доходів в системі Міністерство інфраструктури, отримання компенсації деяких збитків від перевезень

місцевими органами влади, залучення інвестицій в оновлення основних фондів, збільшення вантажопотоку.

В даний час відсутня мотиваційні чинники в розвитку перевезень на конкурентних засадах між дорогами, економії експлуатаційних витрат. Малорентабельні і збиткові залізниці отримують однакову централізоване фінансування з іншими дорогами. Таким чином, є значні протиріччя між системою формування доходів на залізничному транспорті та механізмом визначення фінансових результатів. Для вирішення даного протиріччя необхідне коригування методів побудови і визначення розрахункових цін з метою вдосконалення системи доходообرازовання на залізничному транспорті.

Для відповідності витрат різних залізниць, пов'язаних з об'єктивно склалися в силу технічних, технологічних і природнокліматичних факторів різним рівнем собівартості по дорогах, доходам від перевезення вантажів у прямому сполученні слід враховувати можливість використання тарифного принципу розподілу доходів.

Існують різні підходи до вирішення питання оптимального розподілу ресурсів всередині галузі. Так, Лапідус Б.М. в роботі «Економічні проблеми залізничного транспорту» розглядає різні варіанти системи фінансування залізниць, і зазначає, що «більша частина доходів від перевезень вантажів в прямому сполученні повинна розподілятися по кожній дорожньої відомості між дорогами, які брали участь у перевезенні, безпосередньо після її здійснення. При цьому слід враховувати як пробіг вантажу по кожній з доріг, так і довгострокове співвідношення нормативних експлуатаційних витрат на різних дорогах. Таким чином, відновиться тарифний принцип розподілу доходів. Кожна дорога буде отримувати дохід за конкретний товар (перевезення) і буде зацікавлена в ньому, а також у приведенні своїх витрат відповідно до нормативного рівнем. Отже, з'явиться мотивація в саморегульовані зниженні витрат [130, с. 10]».

На практиці зарубіжних залізниць, зокрема, північноамериканських, «кожна з них самостійно встановлює свої тарифи, а наскрізні ставки провізної

плати, що стягується з відправника або одержувача вантажу в залежності від умов контракту, містять суму тарифів за окремими дорогами проходження [140, с. 32]». Дана система роздільного формування тарифів, а, отже, і доходів залізниць відкриває можливості конкурентних відносин між ними завдяки наявності паралельних напрямків. Використання аналогічної системи доходообразовання на українських залізницях дозволить зацікавити їх в оптимальній організації маршруту перевезення, зниженні експлуатаційних витрат, залучення додаткового вантажопотоку.

Ефективна система формування доходів відповідно повинна отримати своє відображення в системі бухгалтерського обліку. Для обліку внутрішніх специфічних операцій в галузі, а саме, розрахунків Міністерство інфраструктури з залізницями в План рахунків бухгалтерського обліку основної діяльності залізниць введений додатковий синтетичний рахунок 77 «Внутрішньовідомчі розрахунки», і відкриті субрахунки, необхідні для аналізу, контролю і звітності.

Доходні надходження від перевезень вантажів у міжнародному сполученні акумулюються на валютному рахунку Міністерства інфраструктури України і враховуються Департаментом фінансів. Департамент фінансів здійснює розподіл доходів з перевезень зовнішньоторговельних вантажів між залізницями аналогічно передачі доходів з перевезень в прямому внутрішньодержавному сполученні і спільно з ними. Щомісяця на залізниці передається повідомлення (авізо) на суму всіх доходів від перевезень (рис.2.1).



Рис.2.1 Схеми руху доходних надходжень і доходів залізниць

У викладеній системі обліку не передбачаються функції планування та управління доходами з міжнародних перевезень вантажів. Видається неможливим і проаналізувати дані про фінансові результати залізниці в галузі зовнішньоекономічної діяльності. Тому облік доходів і фінансових результатів по обслуговуванню і здійсненню перевізного процесу в міжнародному сполученні необхідно організувати відокремлено від інших ділянок обліку. Для цього відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств, рекомендується виділити наступний субрахунок другого порядку в розрізі субрахунка 90.1 "Дохід" - «Доходи залізниці від перевезень у міжнародному сполученні».

В даний час в системі внутрішньовідомчих розрахунків, організованих на рахунку 77, не збалансовані, з одного боку, суми доходів від міжнародних перевезень і, з іншого, підкріплення їх отриманням реальних грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей або робіт і послуг. Система обліку абсолютно непрозора і не дозволяє отримувати інформацію для оцінки та аналізу зовнішньоекономічної діяльності. Тому авізо (повідомлення) про суми доходів, що передаються Департаментом фінансів, слід оформляти з виділенням сум доходів з перевезень в різних повідомленнях. В рамках ведення аналітичного обліку за рахунком 77 «Внутрішньовідомчі розрахунки»

субрахунку «Внутрішньовідомчі розрахунки по доходах від перевезень та іншими операціями залізниці» треба дещо уточнити:

- за дебетом рахунка: суми доходів від перевезень зовнішньоторговельних вантажів, отриманих залізницею;

- по кредиту: отримання реальних грошових коштів під ці доходи;

- придбання централізовано матеріальних цінностей за рахунок валютних засобів Департаментом фінансів;

- витрати Міністерства інфраструктури, пов'язані з обслуговуванням операцій з обліку дохідних надходжень в іноземній валюті, розподілу доходів від міжнародних перевезень, обов'язковий продаж частини валютної виручки і інші супутні витрати.

Таким чином, на рівні залізниці на рахунках бухгалтерського обліку будуть відображені суми доходів, отримані від перевезень вантажів у міжнародному сполученні, і суми коштів, спрямовані під їх забезпечення.

Отже, для структурних підрозділів механізм формування доходів не несе в собі істотного економічного змісту. Тому немає необхідності і в формуванні доходів і фінансових результатів відділень залізниць і лінійних підприємств. Фінансування даних підрозділів доцільно проводити відповідно до кошторисів витрат, що включають в себе тільки ті витрати, які відділення або лінійне підприємство здійснює. В кінцевому підсумку доходи від перевезень слід визначати тільки на рівні залізниці. Фінансовий результат від перевезень по залізниці відповідно буде обчислюватися як різниця між доходами від перевезень та експлуатаційними витратами, зробленими усіма структурними підрозділами дороги. На бухгалтерії лінійних підприємств і відділень дороги необхідно покласти функції з організації первинного обліку та оперативної передачі у фінансову службу Управління дороги по авізо сум витрат з перевезень, в тому числі і в міжнародному сполученні (рис.2.3)

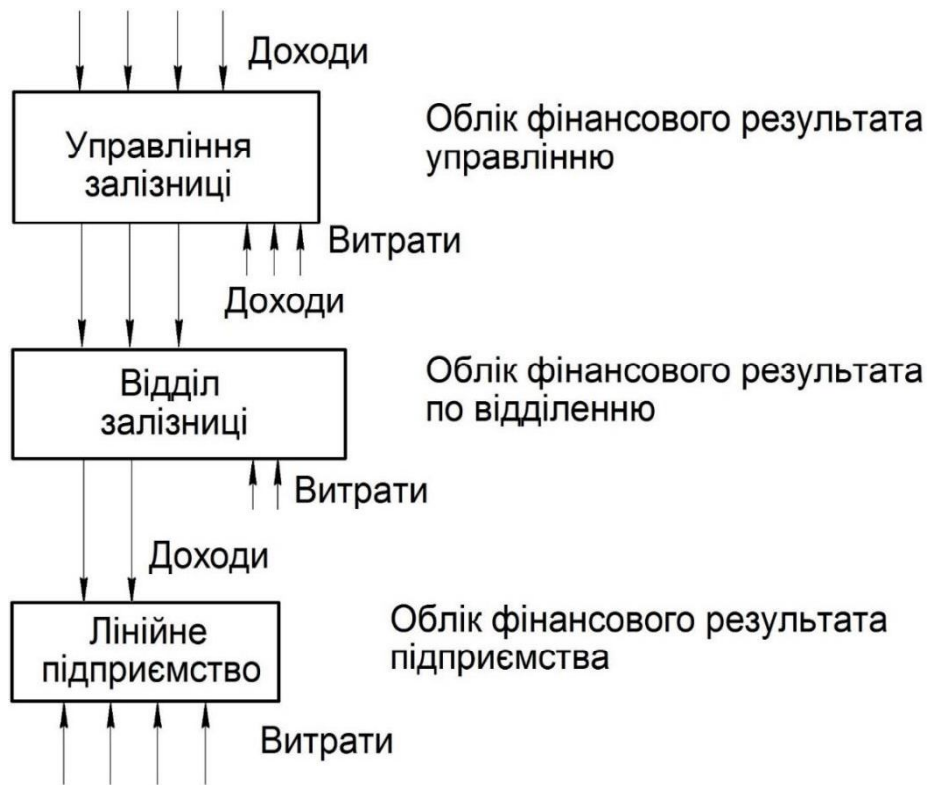


Рис.2.2. Система формування фінансового результату (існуюча)

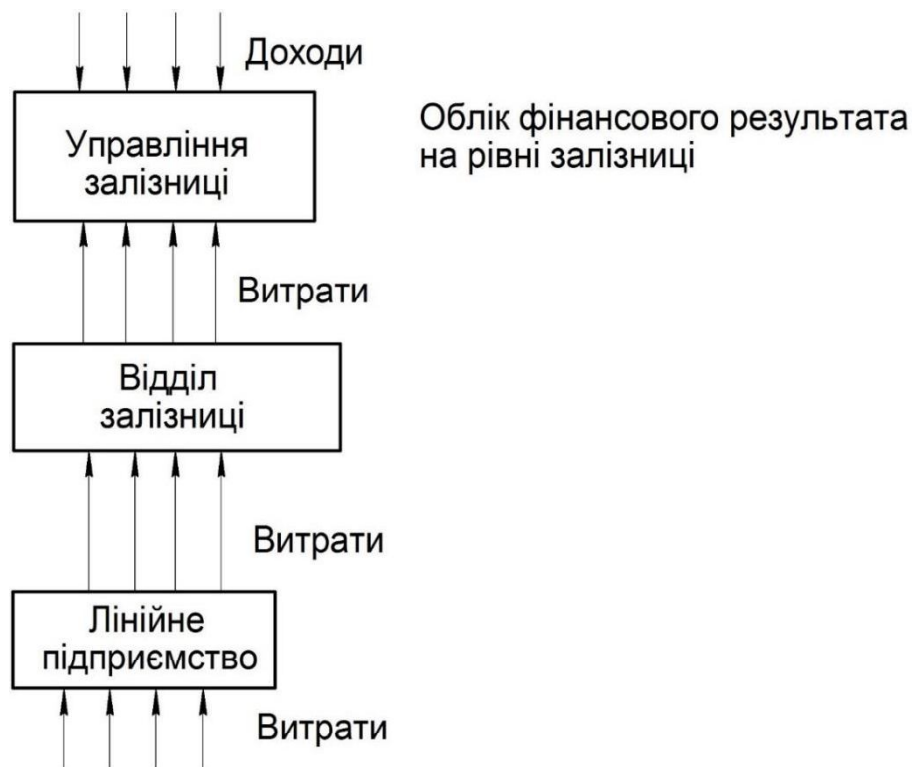


Рис.2.3. Система формування фінансового результату (пропонована)

2.3.Облік митних операцій при переміщенні залізничного рухомого складу через кордон та їх оподаткування

Значне збільшення обсягів зовнішньоторговельних вантажів і висока прибутковість міжнародних перевезень потребують вирішення залізничним транспортом і митними органами комплексу питань, пов'язаних з їх взаємодією. «Від взаємодії митних і транспортних органів в значній мірі залежить функціонування транспортного конвеєра, а неузгодженість в їх діях призводить до збоїв в перевізному процесі [224, с.34]».

Існуюче митне законодавство не враховує технологічні особливості залізничного транспорту, зокрема, безперервність функціонування і, як наслідок, неприпустимість тривалих затримок вагонів на станціях. Відомі випадки простою на прикордонних станціях вагонів і контейнерів з товарами, які пройшли митне оформлення на станціях відправлення, причому з вини як співробітників митних органів, так і залізниць. При цьому митні органи не несуть відповідальність за затримку транспортних засобів під час проведення митного контролю. Необхідність спільного обговорення проблем, що стоять перед двома відомствами, продиктована багатьма факторами і, перш за все, роллю і значенням залізничного транспорту і митних органів у розвитку міжнародних економічних зв'язків. Тому виникла потреба створення спеціальної митної технології, орієнтованої на залізничний транспорт. Для підвищення ефективності митного та транспортного законодавства, розвитку і облаштування об'єктів митної та транспортної інфраструктури, створення на їх базі логістичних систем в 1995р. була прийнята «Тимчасова технологія взаємодії митних органів і залізниць під час митного оформлення вантажів, що перевозяться залізничним транспортом».

Дослідження технології взаємодії при митному оформленні вантажів в зоні діяльності Санкт-Петербурзької митниці показало, що деякі її положення, а саме, що стосуються видачі вантажоодержувачу перевізних документів на вантажі, що прямують під митним контролем, для проходження митного оформлення виявилися неефективними. Тому фахівцями Жовтневої залізниці запропонована інша схема взаємодії, що враховує віддаленість станцій від

митних постів і пунктів 'митного оформлення, відсутність на станціях надійного зв'язку, п'ятиденний робочий тиждень деяких митних постів, неможливість вилучення оригіналів залізничної накладної в одному місці [99, с.26].

У числі великих резервів вдосконалення взаємодії митних органів і залізниць, прискорення обробки і передачі інформації про перевезеннях особливе місце займають автоматизовані системи та інформаційні технології. В даний час на всіх прикордонних станціях вже задіяні автоматизовані системи передачі вагонів, що дозволяють обробляти інформацію про потяги, вагонах, контейнерах і вантажах і формувати дані для поїзної передавальній відомості. На Жовтневій залізниці спільно з митницею в 1996 р. була розпочата робота, спрямована на зміцнення «дотримання двох основних принципів митного законодавства - прибуття товарів і транспортних засобів на склад тимчасового зберігання (рис.2.4) і передачі документів (рис.2.5) на них до митного органу призначення [99, с.25]».

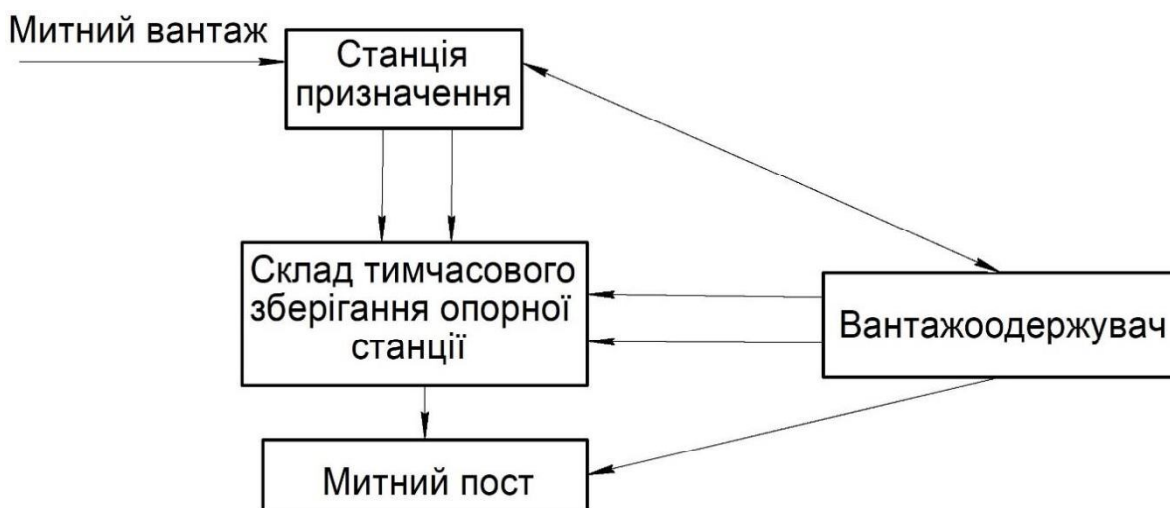


Рис.2.4. Схема технології взаємодії станцій, розташованих в Ленінградській області в зоні діяльності митниці

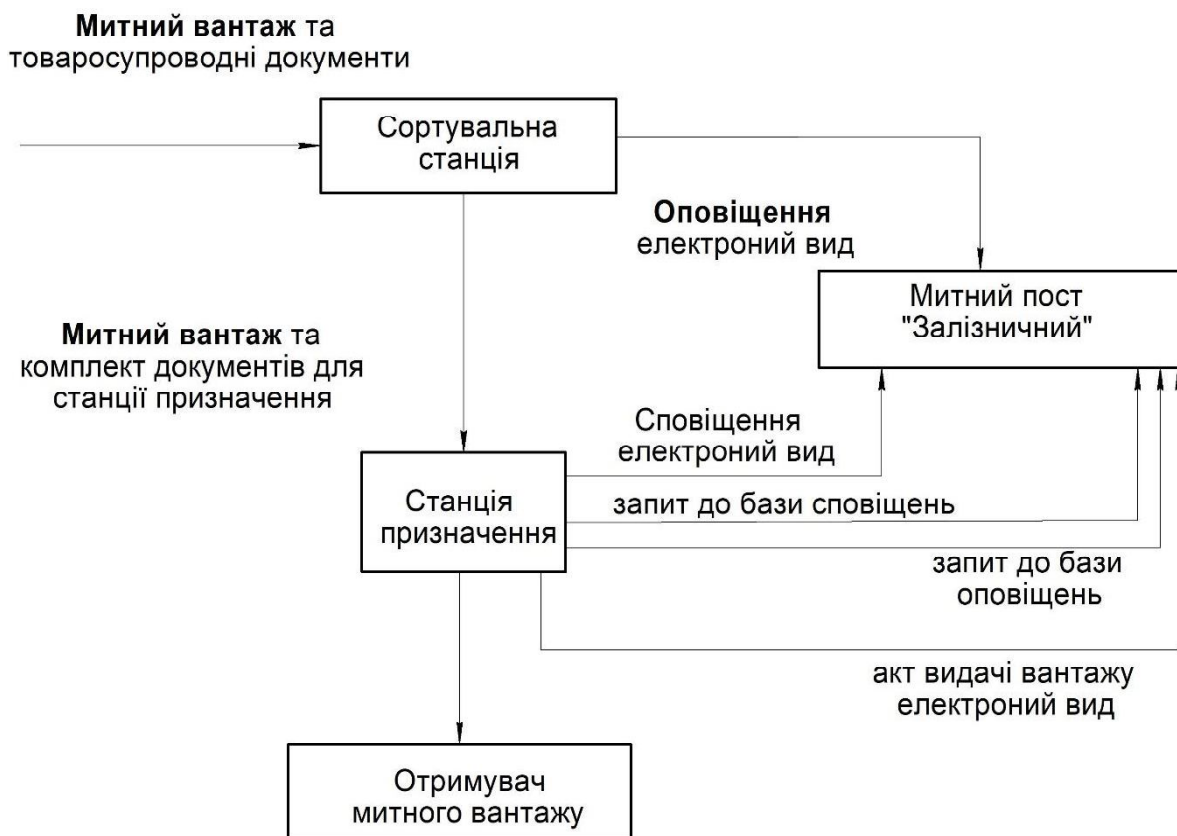


Рис.2.5. Схема руху документообігу в електронному вигляді під час митного оформлення

Удосконалення технології взаємодії залізниць і митних органів ставить головну мету - підвищення вантажопотоку, що в свою чергу призведе до зростання транспортної складової в зовнішньоторговельному обороті України і, як наслідок, митних платежів.

У сфері діяльності митних органів слід приділити підвищену увагу нормативно-правовій базі з митного оформлення товарів, що перевозяться залізницями. Структурні зміни та економічні перетворення на залізничному транспорті вимагають формування цілого блоку нових нормативно-правових актів, коригування діючих і скасування ряду застарілих документів. Зміни в нормативній базі повинні переслідувати завдання формування таких умов для перевезення зовнішньоторговельних вантажів залізничним транспортом, які зможуть дозволити спростити процедуру митного оформлення транспортних засобів і вантажів, що перевозяться, зменшити транспортні витрати і збільшити збір митних платежів.

Найгострішою проблемою застосування пільг по митним платежах є питання, пов'язані з оподаткуванням міжнародних перевезень податком на додану вартість. Вирішення цих проблем має важливе значення, так як безпосередньо впливає на результати фінансово-господарської діяльності транспортних компаній, що надають послуги з перевезень зовнішньоторговельних вантажів. На жаль, діюча система оподаткування експорту (імпорту) транспортних послуг не розглядає транспорт як самостійну сферу міжнародної торгівлі послугами. Це обумовлено недостатнім урахуванням специфіки транспортного процесу податковим законодавством. Крім того, система сплати податку на додану вартість підприємствами залізничного транспорту є найбільш складною для обчислення в області зовнішньоекономічної діяльності, що визначає актуальність дослідження даного питання.

Відповідно до Закону «Про податок на додану вартість» можна було виділити два основні варіанти звільнення від податку на додану вартість зовнішньоторговельних робіт і послуг. У першому випадку вони звільнялися від податку, якщо місце їх реалізації знаходилося за межами України і країн СНД, а в другому, якщо зазначені роботи і послуги для цілей оподаткування належали до числа товарів, що експортуються.

Що стосувалося транспортування імпортованих вантажів, то тут ситуація різко змінилася. Незважаючи на те, що зазначені послуги з перевезення надавалися частково на території зарубіжних держав, місцем їх реалізації визнавалася територія України, і тому вони обкладалися податком на додану вартість. Однак при обчисленні митної вартості ввезеного на територію України товару відповідно до Закону України від 21.05.1993 р. № 5003-1 «Про митний тариф» в неї включаються витрати з доставки до місця ввезення. Отже, перевезення імпортованих вантажів потрапляли під подвійне оподаткування. Для уникнення цієї зміни і доповнення №5 від 30.12.97 р. до Інструкції Державної податкової служби «Про порядок обчислення і сплати податку на додану вартість» передбачали положення про те, що не обкладаються ПДВ обороти

по реалізації робіт і послуг українськими платниками податків, які здійснюють транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження імпортованих вантажів в частині робіт і послуг, включених до митної вартості товарів, що ввозяться на митну територію України товарів. Введене право необхідно було в обов'язковому порядку підтвердити наступними документами:

- контрактом з іноземними або українськими особами на виконання цих робіт і послуг;

- випискою банку, яка підтверджує фактичне надходження виручки за надані послуги на рахунок в українському банку, зареєстрований в податкових органах;

- копіями митних документів, що підтверджують ввезення на митну територію України обслуговуються товарів з-за меж територій держав-учасниць СНД і сплату ПДВ за вказаними послуг митним органам у складі митної вартості;

- копіями міжнародних транспортних або товаросупровідних документів.

Для українських залізниць представляло складність отримання копій митних документів про ввезення товару та сплату ПДВ імпортерами. Крім того, якщо в перевезенні брало участь кілька залізниць, дані документи для отримання пільги необхідно було представляти не тільки в податкові органи за місцем знаходження прикордонної залізної дороги, а й за місцем знаходження Управлінь залізниць, що беруть участь у перевезенні, які могли не мати прямих контактів з митними органами та імпортерами. Такі обставини ускладнювали використання пільги з ПДВ.

У зв'язку з вищевикладеним постало питання про неприпустимість використання понять експорт і імпорт транспортних послуг в залежності від напрямку переміщення вантажу [117, с.31; 153, с.54; 156, с. 23].

Оскільки на сьогоднішній день українське законодавство не містить чіткого поняття «експорт послуг» і, беручи до уваги намір України приєднатися до ЄС (2014)/COT передбачається доцільним привести внутрішньо законодавство України відповідно до Генеральної угоди про

торгівлю послугами (ГАТС). Для цілей ГАТС використовується класифікатор послуг, підготовлений Секретаріатом ГАТТ на базі Єдиного класифікатора продукту, розробленого в ООН. Стаття 1 ГАТС містить визначення поняття «торгівля послугами». Відповідно до критеріїв ГАТТ / СОТ транспортні послуги вважаються експортними, якщо вони виявляються з території однієї країни на територію іншої країни [58, с. 122]. Це так зване транскордонне надання послуг. Тільки сама послуга переміщається через кордон: тут немає ні комерційної присутності, ні переміщення постачальника послуг на територію країни,

Такий підхід до визначення поняття зовнішньої торгівлі послугами в Нині використовується не тільки в ГАТТ, але і в інших міжнародних угодах (Північноамериканська угода про зону вільної торгівлі, Угода між ЄС та країнами Східної і Центральної Європи про асоційоване членство).

Таким чином, на наш погляд, видається більш вернімотносіть до імпорнтних перевезень послуги з транспортування зовнішньоторговельних вантажів нерезидентами. Критерієм експорту, перш за все, повинен виступати факт продажу транспортної послуги в міжнародному повідомленні українським резидентом незалежно від напрямку переміщення вантажу. При цьому перевезення необхідно вважати експортної на всьому її протязі, в тому числі і по території України. Отже, якщо транспортування зовнішньоторговельних грузовосуществляється різними видами транспорту в міжнародному повідомленні, то складові елементи перевезення окремими видами транспорту також є експортом транспортних послуг. Зокрема, якщо українські залізниці обслуговують перевезення експортного (Імпорнтного) вантажу до (з) морського порту по території України, дану послугу з транспортування слід визначати як експортну.

Тому доходи від надання послуг, з транспортування зовнішньоторговельних вантажів (як експортних, так і імпорнтних) українськими транспортними підприємствами (в тому числі і залізницями) не повинні обкладатися податком на додану вартість. Відсутність або наявність

факту перетину послугою кордону не може виступати критерієм експорту послуги, також як і валюта, в якій ця послуга оплачується. Дане положення відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці.

Проблема обґрунтування пільг з оподаткування експорту послуг з транспортування експортних, а також іноземних транзитних вантажів виникла в 1997р. Чинним на той час законодавством передбачалася можливість надання пільги по ПДВ щодо транспортних послуг, що надаються залізницями, тільки після підтвердження в установленому порядку фактичного вивезення за межі держав-учасниць СНД самих товарів. Для залізниць це було вельми проблематично, так як в силу специфіки технології перевезень вони не мають доступу до контракту на поставку товару, платіжними документами, що підтверджує його оплату, і вантажними митними деклараціями. Пред'явити їх до податкових органів не представлялося можливим. І в зв'язку з цим, з огляду на особливості розрахунків в системі залізничного транспорту України, Мінфін України і Державної податкової служби України повідомили спільним Листом № 04-03-10 та № ВЗ-6-03/602 від 19.08.97 р. «Щодо документального підтвердження залізницями експорту послуг з транспортування експортних, а також іноземних транзитних вантажів через території держав-учасниць СНД» порядок підтвердження фактичного експорту послуг з транспортування. Відповідно до листа необхідно було подавати до податкових органів такі документи:

- при отриманні виручки за зазначені перевезення вантажів у валюті на валютний рахунок Міністерства інфраструктури України:

- при отриманні виручки за перевезення експортних вантажів в рублях на залізницях відправлення:

- виписки банку, що підтверджують фактичне надходження виручки за надані послуги з транспортування експортних вантажів на рахунок залізниці, зареєстрований в податкових органах;

- копії єдиних міжнародних перевізних документів, що визначають маршрут перевезення із зазначенням країни призначення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів»;

- при вивезенні товарів, що експортуються судами через морські порти копії перевізних документів у внутрішньому сполученні із зазначенням країни призначення та відміткою про те, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів», а також відміткою порту про приймання вантажу для подальшого експорту.

Проведений аналіз використання залізницями пільгового режиму оподаткування послуг з перевезення зовнішньоторговельних вантажів в період з 1997 р. по 1999 р. виявив, що деякі залізні дороги (Горьковская, Забайкальська, Південно-Уральська) нараховували до сплати податок на додану вартість з перевезень, експортний характер яких можливо підтвердити первинними документами. На інших залізницях (Московська, Калінінградська, Свердловська) неможливо визначити ступінь використання даної пільги, оскільки на цих залізних дорогах не вівся окремий облік за пільговуваними оборотам (як того вимагало чинне законодавство) і були відсутні необхідні позначки, що характеризують експортний характер перевезень на дорожніх відомостях. Крім того, при отриманні виручки на валютний рахунок Міністерства інфраструктури України податкові органи вважали недостатнім для обґрунтування експортного характеру перевезень.

Тому для обґрунтованості права виробляти оподаткування послуг з транспортування зовнішньоторговельних вантажів за ставкою 0 відсотків пропонується уточнити порядок підтвердження цього права поданням наступних документів:

1. При надходженні виручки в іноземній валюті на валютний рахунок Міністерства шляхів сполучення України:

- розрахункові листи МПС України про розподіл доходів, отриманих за ставками Тарифної політики Українських залізниць на перевезення вантажів у

міжнародному сполученні (експортованих, що імпортуються і транзитних товарів);

- копії міжнародних перевізних документів, що визначають маршрут перевезення, із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»), тобто необхідно представити дорожню відомість з відмітками митниць і всіх залізниць, що беруть участь у перевезенні. Для цих цілей буде зручніше виписувати додатковий примірник дорожньої відомості;

- копії перевізних документів у внутрішньому сполученні (якщо перевезення здійснюється судами через морські порти) із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»).

2. При отриманні виручки у валюті України на централізований прибутково-розподільний рахунок Укрзалізниці:

- розрахункові листи Міністерства інфраструктури України про розподіл доходів, отриманих за ставками Тарифної політики Українських залізниць на перевезення вантажів у міжнародному сполученні (експортованих, що імпортуються і транзитних товарів);

- копії міжнародних перевізних документів, що визначають маршрут перевезення, із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»);

- копії перевізних документів у внутрішньому сполученні (якщо перевезення здійснюється судами через морські порти) із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»).

3. При отриманні виручки у валюті України на дохідні рахунки Міністерства інфраструктури, відкриті в установах банку за місцем знаходження Управлінь залізниць:

- виписки банку з основного (підсобного) дохідного рахунку Міністерства інфраструктури, що підтверджують фактичне надходження виручки за надані послуги з перевезення (транспортування) товарів, що імпортуються, а також товарів, поміщених у митний режим експорту та транзиту;

- копії міжнародних перевізних документів, що визначають маршрут перевезення, із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»);

- копії перевізних документів у внутрішньому сполученні (якщо перевезення здійснюється судами через морські порти) із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»).

У представленому варіанті при визначенні порядку розрахунків з податку на додану вартість враховуються особливості дохідних надходжень в системі залізничного транспорту України та доходів від міжнародних перевезень вантажів, що підлягають розподілу між залізницями. Уточнений порядок також враховує особливості документообігу в технологічному процесі перевезень залізничним транспортом і дозволить залізницям в повній мірі використовувати право виробляти оподаткування послуг з транспортування зовнішньоторговельних вантажів за ставкою 0 відсотків, що значно знизить відволікання грошових коштів з обороту на погашення заборгованості перед бюджетом зі сплати непрямих податків і підвищить рентабельність перевезень в міжнародному сполученні.

Найважливішим показником, який визначає зміст роботи залізничного транспорту, є витрати залізниць по основній діяльності. Для обліку поточних витрат з перевезень і підсобно-допоміжної діяльності використовується єдина номенклатура витрат по основній діяльності залізниць, затверджена Міністерством шляхів сполучення України. Номенклатура витрат - це строго обґрунтована класифікація витрат залізниць за операціями технологічного процесу, згрупованих за видами діяльності і ознакою економічного змісту.

Особливості виробничого процесу залізничного транспорту і його організаційна структура зумовлюють вибір об'єктів обліку експлуатаційних витрат.

Результати діяльності окремого підприємства не можуть характеризувати перевізний процес в цілому. Кожен підрозділ на залізниці виконує певні окремі операції, технологічні процеси, які є частиною загального виробничого процесу перевезення. При цьому технологічні процеси не обов'язково виконуються послідовно один за одним. Багато з них здійснюються одночасно різними підприємствами і суттєво відрізняються за змістом і ролі в перевізному процесі. Лінійне підприємство враховує свої витрати на статтях Номенклатури витрат і знаходить технологічну собівартість виконуваної операції. І якщо для мережі залізниць з вантажних перевезень розраховується собівартість 10 тарифних (або експлуатаційних) тонно-км, то підприємства залізничного транспорту собівартість визначають на відповідні вимірники роботи, характерні для них (вагоно-кілометри, тонно-кілометри брутто, локомотиво-кілометри лінійного пробігу, тепловозо-годинник маневрової роботи і т.п.). Даний варіант обліку витрат за місцем їх виникнення необхідний для ведення внутрішньогосподарських розрахунків та контролю витрат за центрами витрат.

Для розрахунку собівартості послуги залізниці (перевезення) слід забезпечити ведення обліку витрат за видами сполучень. Визначення собівартості пасажирських перевезень за видами сполучень та собівартості вантажних перевезень за видами сполучень потрібно для формування тарифів на різні види перевезень, планування і аналізу фінансово-господарської діяльності залізниць, а також для різних техніко-економічних розрахунків.

В даний час розраховується собівартість вантажних перевезень і пасажирських перевезень. При цьому собівартість пасажирських перевезень визначається за видами сполучень: далеке і приміське. Згідно зі статтями Номенклатури витрат прямі витрати з пасажирських перевезень у дальньому сполученні виділяються у внутрішньодержавному і міжнародному

сполученнях. Однак на рівні залізниці собівартість пасажирських перевезень за видами дальнього сполучення не розраховується. Що стосується вантажних перевезень, то розрахунок собівартості можливий з іншим ступенем деталізації - тільки за видами тяги (електрична і тепловоз). Існуюча система обліку витрат з вантажних перевезень не дозволяє визначати їх собівартість за видами сполучень (внутрішньодержавне і міжнародне) і, відповідно, формувати фінансові результати за різними перевезеннями.

Тим часом висока прибутковість зовнішньоторговельних перевезень залізничним транспортом при середньогалузевої собівартості вантажних перевезень передбачає фінансові результати, відмінні від загальних по всім видам повідомлень (і навіть тільки по вантажному), так як їх прибутковість значно вище. У попередньому розділі зазначалося, що питома вага доходів від вантажних перевезень в міжнародному сполученні перевищує частку зовнішньоторговельного вантажообігу в загальному обсязі перевезень. Тому міжнародні вантажні перевезення не тільки дозволяють покрити збитки від пасажирських перевезень, а й зберегти високий рівень рентабельності залізниць. Аналіз рентабельності і фінансових результатів залізничного транспорту проводиться в цілому по вантажним і пасажирським перевезенням, оскільки відсутні дані обліку з високим ступенем аналітичності за видами сполучень, зокрема, з вантажних перевезень в міжнародному сполученні.

Відсутність роздільного обліку експлуатаційних витрат за видами вантажних перевезень виключає можливість формування інформації про собівартість перевезень вантажів у міжнародному сполученні. Як представляється, існуюча система обліку не розроблялася безпосередньо для реалізації всіх функцій управління і інформаційного обслуговування учасників процесу організації зовнішньоторговельних вантажних перевезень. В рамках управлінського обліку відомості про витрати з міжнародних перевезень вантажів дозволять планувати прибуток і, відповідно, розмір знижок зі ставок Тарифної політики, що надасть можливість залучати додаткові вантажі до перевезення залізничним транспортом в міжнародному

сполученні, підвищувати конкурентоспроможність залізниць, не допускаючи збитковості перевезень і зберігаючи високий рівень рентабельності.

Крім того, аналітичний облік витрат тільки по центрах їх виникнення і центрами відповідальності можливо організувати з необхідним ступенем деталізації в залежності від виду діяльності, в нашому випадку, в залежності від виду повідомлень.

Облікову інформацію, передану лінійними підприємствами вищестоящим органам управління залізничного транспорту, в подальшому слід використовувати для реалізації функцій аналізу і планування собівартості за видами сполучень та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Для цього вона повинна бути достатньою за змістом та обсягом для задоволення потреби в ній всіх рівнів управління. Таким чином, буде можливо більш ефективно оперативне і економічне управління міжнародними перевезеннями на базі достовірної облікової інформації.

Існуюча практика обліку та составляемая галузева звітність в рамках лінійного підприємства і Управління залізниці не розкриває інформацію з міжнародних перевезень в вантажне сполучення ні в частині доходів, ні в частині витрат. І якщо доходи по вантажних перевезень в міжнародному сполученні можна виділити розрахунковим шляхом, то визначити суми витрат за даними перевезень не представляється можливим. Тому для розширення інформаційних можливостей бухгалтерського обліку в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю на залізничному транспорті необхідно організувати роздільний бухгалтерський облік витрат вантажних перевезень за видами сполучень.

Питання обліку витрат по виробництву експортної продукції розглядалися фахівцями в області обліку зовнішньоекономічної діяльності. Так, Бабченко Т.Н. відзначається, що роздільний облік витрат «Дає можливість найбільш точно визначити виробничу собівартість експортної продукції, а також користуватися пільгами з податку на додану вартість [15, с.49]». Тут же йдеться про те, що якщо технологія виготовлення продукції не

дозволяє виділити витрати на стадіях обробки сировини, то на таких підприємствах витрати можна розділяти умовно, «виходячи з вартості відвантаженої в звітному місяці продукції на експорт або всередині країни». В роботі Парасоцький М.М. аналізується практика обліку витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією експортної продукції. Констатується, що «облік витрат виробництва ... на експорт окремо не проводиться», «в результаті цього спотворюється собівартість ...», тому «всі витрати, пов'язані з виробництвом і випуском експортної продукції, слід відносити тільки на її собівартість [173, с.72]».

Облік прямих витрат за специфічними операціями при міжнародних перевезеннях вантажів слід забезпечити в розрізі статей номенклатури витрат по основній діяльності залізниць. При цьому в існуючій номенклатурі витрат не виділені окремі статті витрат у міжнародному сполученні в складі експлуатаційної діяльності. Існуюча Номенклатура витрат передбачає такі статті в розділі «Експлуатаційна діяльність залізниць», пов'язані з міжнародними перевезеннями:

- господарство вантажний і комерційної роботи - стаття 056 «Операції з вантажами на прикордонних станціях»;
- вимірювач роботи - 1 вагон;
- господарство перевезень - стаття 078 «Маневрова робота на прикордонних станціях»; вимірювач роботи - 1000 перероблених вагонів;
- вагонне господарство - стаття 237 «Перестановка вантажних вагонів з однієї колії на іншу на прикордонних станціях»; вимірювач роботи - 1 фізичний вагон.

Дослідження технологічних особливостей в затратообранні з вантажних перевезень в міжнародному і внутрішньодержавному повідомленні дозволяє зробити висновок про наявність ряду додаткових прямих витрат з міжнародних перевезень.

Це обумовлює необхідність у складі експлуатаційних витрат з перевезень виділити статті витрат з міжнародних перевезень, раніше зараховують на

витрати разом з витратами з вантажних перевезень у внутрішньодержавному сполученні.

Відокремлення витрат з вантажних перевезень в міжнародному сполученні одночасно призведе до істотного уточнення витрат за внутрішньодержавними перевезень. При цьому підвищиться рентабельність перевезень у внутрішньодержавному сполученні, так рівень їх витрат знизиться за рахунок виключення специфічних витрат, що відносяться тільки до міжнародних перевезень.

Реформувати номенклатуру витрат основної діяльності залізниць доцільно додаванням статей прямих витрат у міжнародному сполученні в складі експлуатаційної діяльності залізниць по господарству вантажної та комерційної роботи та господарству перевезень.

Крім того, в експлуатаційних витратах міжнародного сполучення слід врахувати витрати по маневровій роботі локомотивів за час перебування за кордоном, з обслуговування передавальних поїздів, за змістом вантажних вагонів і контейнерів, що перебувають у користуванні іноземних залізниць. Ці витрати відносяться до основної діяльності залізниць, але враховуються не з перевезень, а по підсобно-допоміжній діяльності. Тому з розділу «Підсобно-допоміжна діяльність» в розділ «Експлуатаційна діяльність залізниць» доцільно перенести наступні витрати:

- статтю 726 «Зміст і курсування вантажних вагонів, що знаходяться в користуванні іноземних залізниць»; вимірювач роботи - 1 вагоно-добу;

- статтю 727 «Зміст контейнерів, що знаходяться в користуванні іноземних залізниць»; вимірювач роботи - 1 контейнеро-добу;

- статтю 728 «Маневрова робота локомотивів»; вимірювач роботи - 1 година роботи локомотива;

- статтю 729 «Обслуговування передавальних поїздів»; вимірювач роботи - 1 поїздо-годину.

Основні прямі витрати по організації та обслуговуванню вантажних перевезень в міжнародному сполученні, специфічні для окремих галузевих

господарств (господарство вантажний і комерційної роботи, господарство перевезень), відповідно до запропонованих статтями, знайдуть своє відображення в аналітичному обліку. За іншим господарствам собівартість перевезень як у внутрішньому, так і в міжнародному сполученні практично однакова і витрати, віднесені на вантажні перевезення в міжнародному сполученні, можуть бути обчислені балансовим методом.

Разом з тим, необхідно мати на увазі, що витрати з міжнародних перевезень вантажів, певні для кожного окремого підприємства, є складовою загальної собівартості перевезення. На залізницях використовується попроцесний метод обліку витрат, і тому виробничі витрати більшості структурних підрозділів збираються безвідносно до окремих замовлень (перевезень за видами сполучень) і списуються за календарний період, а не за час, необхідний для виконання замовлення. Облік витрат за технологічними процесами не вимагає обов'язкового калькулювання собівартості окремого процесу. Собівартість всього виробничого процесу (перевезення) за період необхідно формувати на рівні залізниці.

У зв'язку з цим на лінійних підприємствах залізниці досить забезпечити облік прямих витрат з перевезень в міжнародному сполученні та непрямих, загальних для різних видів повідомлень, відповідно до статей Номенклатури витрат з відповідним рівнем деталізації. «Особливості структури залізниць, при якій лінійні підприємства виконують роботи, які є частиною технологічного процесу перевезення вантажів і пасажирів, і які не мають інших споживачів своєї продукції крім відділень та Управлінь залізних доріг, обумовлюють наявність всередині залізниці системи внутрішніх розрахунків [221, с.59]». Тому суми витрат по структурних підрозділах, відображені на рахунках бухгалтерського обліку та враховані при складанні звіту за формою 6-жел. «Звіт за основними показниками виробничо-фінансової діяльності підприємств залізничного транспорту» в системі внутрішньовідомчих розрахунків слід передати на відділення залізниці.

В існуючій системі обліку без поділу вантажних перевезень за видами сполучень у відділенні дороги і в Управлінні дороги облікові дані, отримані, отже, з меншим ступенем аналітичності, «укрупнюються, і стає неможливим зіставити відповідність бухгалтерської звітності виробничо-економічної [43, С.40]». Тому при передачі витрат від лінійних підприємств, що забезпечують функціонування інфраструктури доріг, важливо забезпечити збереження структури цих витрат за видами сполучень.

Суми експлуатаційних витрат по відділенню залізниці, тобто витрати по лінійним підприємствам відділення і власні витрати відділення, також не дозволяють визначити повну собівартість перевезень за видами сполучень. Однак вже на даному рівні управління залізницями відповідно до викладених методичними підходами обліку витрат простежуються суми прямих витрат з організації та обслуговування перевізного процесу вантажів у міжнародному сполученні. Загальногалузеві витрати по відділенню дороги доцільно розподіляти між перевезеннями по різним видам повідомлень пропорційно об'ємним показникам. Складність калькулювання витрат за видами сполучень на відділенні залізниці полягає в тому, що в залізничній статистиці немає форм, що відображають обсяги перевезень вантажів у міжнародному сполученні в межах дирекції залізничних перевезень. Відомості про обсяги міжнародних перевезень розкриваються тільки по залізниці у вигляді додатку до звіту за формою ЦО-12 Головним обчислювальним центром Укрзалізниці на підставі даних перевізних документів про фактичне маршруті слідування зовнішньоторговельних вантажів.

Отже, у відділенні залізниці недоцільно розраховувати повну собівартість перевезень за видами сполучень. Головне завдання облікового процесу - забезпечити збереження структури витрат по господарствах відділення при передачі їх фінансової службі Управління залізниці. В Управлінні дороги до сум загальногалузевих витрат по відділенню додаються власні витрати.

В цілому по залізниці на рівні Управління представляється можливим розподілити загальновиробничі витрати за видами сполучень пропорційно

тонно-кілометрової роботі. В результаті, розраховані суми витрат за видами сполучень дозволять визначити собівартість на вимірювач роботи. Співвідношення суми витрат залізниці з організації та обслуговування процесу транспортування зовнішньоторговельних вантажів і обсягів міжнародних вантажних перевезень по даній залізниці буде відповідати собівартості тарифних тонно-кілометрів в міжнародному сполученні.

Система формування доходів та обліку фінансових результатів на залізничному транспорті за останні десятиліття не зазнала істотних змін. На це вплинули об'єктивні технічні та технологічні чинники функціонування галузі. У той же час в умовах реформування економіки країни і зміни зовнішніх умов існування галузі з'явилася необхідність структурної перебудови внутрішньогалузевих фінансових відносин.

Механізм побудови внутрішньогалузевих відносин на залізничному транспорті принципово відрізняється від інших галузей оскільки перевезення в прямому сполученні.

Доходні надходження - це суми коштів, стягнені з вантажовідправників за перевезення в прямому сполученні і підлягають розподілу між залізницями.

Доходи залізниці - частина доходних надходжень, належна за виконані перевезення даної дорогою в її межах відповідно до чинної системи формування доходів.

Доходні надходження місцевого сполучення враховуються в установленому порядку як доходи дороги.

Для ув'язки фактичних доходів за перевезення вантажів, отриманих у вигляді дохідних надходжень, з доходами залізниць, нарахованими за розрахунковими цінами, що виникли відхилення щомісяця розподіляються пропорційно доходам, визначеним за розрахунковими цінами. Збалансованість сум, врахованих по дохідних надходжень, з сумою доходів, розподілених між залізницями, контролюється Департаментом фінансів. Суми доходів, отриманих дорогами за розрахунковими цінами, що не підкріплюються отриманням реальних грошових коштів, відповідних частці їх

виручки в загальному обсязі перевезень. В результаті, залізні дороги в більшій мірі цікавить процес розробки щомісячного ліміту авансового фінансування, ніж процес встановлення розрахункових цін і величина прибутку.

Крім того, більшість залізниць зацікавлене не в збільшенні розрахункової ціни, а в її зменшенні і зниженні за рахунок цього розмірів прибутку і, відповідно, суми податкових відрахувань до бюджету з податку на прибуток. Механізм формування фінансових результатів, заснований на доходах за розрахунковими цінами, не несе в собі істотного змісту і не дозволяє дати оцінку результатам фінансово-господарської діяльності залізниць. Можливо лише на рівні Міністерство інфраструктури України, і то з певною умовністю, формування достовірного фінансового результату діяльності галузі.

Залізниці, будучи юридичними особами, виступають самостійними господарюючими суб'єктами у відносинах з регіональними органами влади, фіскальними органами, вантажовідправниками і вантажоодержувачами. Тому особливо важливо надання достовірної звітності про результати діяльності з метою уникнення подвійного оподаткування доходів в системі Міністерство інфраструктури, отримання компенсації деяких збитків від перевезень місцевими органами влади, залучення інвестицій в оновлення основних фондів, збільшення вантажопотоку.

В даний час відсутня мотиваційні чинники в розвитку перевезень на конкурентних засадах між дорогами, економії експлуатаційних витрат. Малорентабельні і збиткові залізниці отримують однаково централізоване фінансування з іншими дорогами. Таким чином, є значні протиріччя між системою формування доходів на залізничному транспорті та механізмом визначення фінансових результатів. Для вирішення даного протиріччя необхідне коригування методів побудови і визначення розрахункових цін з метою вдосконалення системи доходообرازованія на залізничному транспорті.

Для відповідності витрат різних залізниць, пов'язаних з об'єктивно склалися в силу технічних, технологічних і природнокліматичних факторів різним рівнем собівартості по дорогах, доходам від перевезення вантажів у

прямому сполученні слід враховувати можливість використання тарифного принципу розподілу доходів.

Існують різні підходи до вирішення питання оптимального розподілу ресурсів всередині галузі. Так, Лапідус Б.М. в роботі «Економічні проблеми залізничного транспорту» розглядає різні варіанти системи фінансування залізниць, і зазначає, що «більша частина доходів від перевезень вантажів в прямому сполученні повинна розподілятися по кожній дорожньої відомості між дорогами, які брали участь у перевезенні, безпосередньо після її здійснення. При цьому слід враховувати як пробіг вантажу по кожній з доріг, так і довгострокове співвідношення нормативних експлуатаційних витрат на різних дорогах. Таким чином, відновиться тарифний принцип розподілу доходів. Кожна дорога буде отримувати дохід за конкретний товар (перевезення) і буде зацікавлена в ньому, а також у приведенні своїх витрат відповідно до нормативного рівнем. Отже, з'явиться мотивація в саморегульовані зниженні витрат [130, с. 10]».

На практиці зарубіжних залізниць, зокрема, північноамериканських, «кожна з них самостійно встановлює свої тарифи, а наскрізні ставки провізної плати, що стягується з відправника або одержувача вантажу в залежності від умов контракту, містять суму тарифів за окремими дорогами проходження [140, с. 32]». Дана система роздільного формування тарифів, а, отже, і доходів залізниць відкриває можливості конкурентних відносин між ними завдяки наявності паралельних напрямків. Використання аналогічної системи доходообрання на українських залізницях дозволить зацікавити їх в оптимальній організації маршруту перевезення, зниженні експлуатаційних витрат, залучення додаткового вантажопотоку.

Ефективна система формування доходів відповідно повинна отримати своє відображення в системі бухгалтерського обліку. Для обліку внутрішніх специфічних операцій в галузі, а саме, розрахунків Міністерство інфраструктури з залізницями в План рахунків бухгалтерського обліку основної діяльності залізниць введений додатковий синтетичний рахунок 77

«Внутрішньовідомчі розрахунки», і відкриті субрахунка, необхідні для аналізу, контролю і звітності.

Доходні надходження від перевезень вантажів у міжнародному сполученні акумулюються на валютному рахунку Міністерства інфраструктури України і враховуються Департаментом фінансів. Департамент фінансів здійснює розподіл доходів з перевезень зовнішньоторговельних вантажів між залізницями аналогічно передачі доходів з перевезень в прямому внутрішньодержавному сполученні і спільно з ними. Щомісяця на залізниці передається повідомлення (авізо) на суму всіх доходів від перевезень (рис.2.1).

У викладеній системі обліку не передбачаються функції планування та управління доходами з міжнародних перевезень вантажів. Видається неможливим і проаналізувати дані про фінансові результати залізниці в галузі зовнішньоекономічної діяльності. Тому облік доходів і фінансових результатів по обслуговуванню і здійсненню перевізного процесу в міжнародному сполученні необхідно організувати відокремлено від інших ділянок обліку. Для цього відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств, рекомендується виділити наступний субрахунок другого порядку в розрізі субрахунка 90.1 "Дохід" - «Доходи залізниці від перевезень у міжнародному сполученні».

В даний час в системі внутрішньовідомчих розрахунків, організованих на рахунку 77, не збалансовані, з одного боку, суми доходів від міжнародних перевезень і, з іншого, підкріплення їх отриманням реальних грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей або робіт і послуг. Система обліку абсолютно непрозора і не дозволяє отримувати інформацію для оцінки та аналізу зовнішньоекономічної діяльності. Тому авізо (повідомлення) про суми доходів, що передаються Департаментом фінансів, слід оформляти з виділенням сум доходів з перевезень в різних повідомленнях. В рамках ведення аналітичного обліку за рахунком 77 «Внутрішньовідомчі розрахунки»

субрахунку «Внутрішньовідомчі розрахунки по доходах від перевезень та іншими операціями залізниці» треба дещо уточнити:

- за дебетом рахунка: суми доходів від перевезень зовнішньоторговельних вантажів, отриманих залізницею;

- по кредиту: отримання реальних грошових коштів під ці доходи;

- придбання централізовано матеріальних цінностей за рахунок валютних засобів Департаментом фінансів;

- витрати Міністерства інфраструктури, пов'язані з обслуговуванням операцій з обліку дохідних надходжень в іноземній валюті, розподілу доходів від міжнародних перевезень, обов'язковий продаж частини валютної виручки і інші супутні витрати.

Таким чином, на рівні залізниці на рахунках бухгалтерського обліку будуть відображені суми доходів, отримані від перевезень вантажів у міжнародному сполученні, і суми коштів, спрямовані під їх забезпечення.

Отже, для структурних підрозділів механізм формування доходів не несе в собі істотного економічного змісту. Тому немає необхідності і в формуванні доходів і фінансових результатів відділень залізниць і лінійних підприємств. Фінансування даних підрозділів доцільно проводити відповідно до кошторисів витрат, що включають в себе тільки ті витрати, які відділення або лінійне підприємство здійснює. В кінцевому підсумку доходи від перевезень слід визначати тільки на рівні залізниці. Фінансовий результат від перевезень по залізниці відповідно буде обчислюватися як різниця між доходами від перевезень та експлуатаційними витратами, зробленими усіма структурними підрозділами дороги. На бухгалтерії лінійних підприємств і відділень дороги необхідно покласти функції з організації первинного обліку та оперативної передачі у фінансову службу Управління дороги по авізо сум витрат з перевезень, в тому числі і в міжнародному сполученні (рис.2.3)

Значне збільшення обсягів зовнішньоторговельних вантажів і йисокая прибутковість міжнародних перевезень потребують вирішення залізничним транспортом і митними органами комплексу питань, пов'язаних з їх

взаємодією. «Від взаємодії митних і транспортних органів в значній мірі залежить функціонування транспортного конвеєра, а неузгодженість в їх діях призводить до збоїв в перевізному процесі [224, с.34]».

Існуюче митне законодавство не враховує технологічні особливості залізничного транспорту, зокрема, безперервність функціонування і, як наслідок, неприпустимість тривалих затримок вагонів на станціях. Відомі випадки простою на прикордонних станціях вагонів і контейнерів з товарами, які пройшли митне оформлення на станціях відправлення, причому з вини як співробітників митних органів, так і залізниць. При цьому митні органи не несуть відповідальність за затримку транспортних засобів під час проведення митного контролю. Необхідність спільного обговорення проблем, що стоять перед двома відомствами, продиктована багатьма факторами і, перш за все, роллю і значенням залізничного транспорту і митних органів у розвитку міжнародних економічних зв'язків. Тому виникла потреба створення спеціальної митної технології, орієнтованої на залізничний транспорт. Для підвищення ефективності митного та транспортного законодавства, розвитку і облаштування об'єктів митної та транспортної інфраструктури, створення на їх базі логістичних систем в 1995р. була прийнята «Тимчасова технологія взаємодії митних органів і залізниць під час митного оформлення вантажів, що перевозяться залізничним транспортом».

Дослідження технології взаємодії при митному оформленні вантажів в зоні діяльності Санкт-Петербурзької митниці показало, що деякі її положення, а саме, що стосуються видачі вантажоодержувачу перевізних документів на вантажі, що прямують під митним контролем, для проходження митного оформлення виявилися неефективними. Тому фахівцями Жовтневої залізниці запропонована інша схема взаємодії, що враховує віддаленість станцій від митних постів і пунктів митного оформлення, відсутність на станціях надійного зв'язку, п'ятиденний робочий тиждень деяких митних постів, неможливість вилучення оригіналів залізничної накладної в одному місці [99, с.26].

У числі великих резервів вдосконалення взаємодії митних органів і залізниць, прискорення обробки і передачі інформації про перевезеннях особливе місце займають автоматизовані системи та інформаційні технології. В даний час на всіх прикордонних станціях вже задіяні автоматизовані системи передачі вагонів, що дозволяють обробляти інформацію про потяги, вагонах, контейнерах і вантажах і формувати дані для поїзної передавальній відомості. На Жовтневій залізниці спільно з митницею в 1996 р. була розпочата робота, спрямована на зміцнення «дотримання двох основних принципів митного законодавства - прибуття товарів і транспортних засобів на склад тимчасового зберігання (рис.2.4) і передачі документів (рис.2.5) на них до митного органу призначення [99, с.25]».

Удосконалення технології взаємодії залізниць і митних органів ставить головну мету - підвищення вантажопотоку, що в свою чергу призведе до зростання транспортної складової в зовнішньоторговельному обороті України і, як наслідок, митних платежів.

У сфері діяльності митних органів слід приділити підвищену увагу нормативно-правовій базі з митного оформлення товарів, що перевозяться залізницями. Структурні зміни та економічні перетворення на залізничному транспорті вимагають формування цілого блоку нових нормативно-правових актів, коригування діючих і скасування ряду застарілих документів. Зміни в нормативній базі повинні переслідувати завдання формування таких умов для перевезення зовнішньоторговельних вантажів залізничним транспортом, які зможуть дозволити спростити процедуру митного оформлення транспортних засобів і вантажів, що перевозяться, зменшити транспортні витрати і збільшити збір митних платежів.

Найгострішою проблемою застосування пільг по митним платежах є питання, пов'язані з оподаткуванням міжнародних перевезень податком на додану вартість. Вирішення цих проблем має важливе значення, так як безпосередньо впливає на результати фінансово-господарської діяльності транспортних компаній, що надають послуги з перевезень

зовнішньоторговельних вантажів. На жаль, діюча система оподаткування експорту (імпорту) транспортних послуг не розглядає транспорт як самостійну сферу міжнародної торгівлі послугами. Це обумовлено недостатнім урахуванням специфіки транспортного процесу податковим законодавством. Крім того, система сплати податку на додану вартість підприємствами залізничного транспорту є найбільш складною для обчислення в області зовнішньоекономічної діяльності, що визначає актуальність дослідження даного питання.

Відповідно до Закону «Про податок на додану вартість» можна було виділити два основні варіанти звільнення від податку на додану вартість зовнішньоторговельних робіт і послуг. У першому випадку вони звільнялися від податку, якщо місце їх реалізації знаходилося за межами України і країн СНД, а в другому, якщо зазначені роботи і послуги для цілей оподаткування належали до числа товарів, що експортуються.

Що стосувалося транспортування імпортованих вантажів, то тут ситуація різко змінилася. Незважаючи на те, що зазначені послуги з перевезення надавалися частково на території зарубіжних держав, місцем їх реалізації визнавалася територія України, і тому вони обкладалися податком на додану вартість. Однак при обчисленні митної вартості ввезеного на територію України товару відповідно до Закону України від 21.05.1993 р. № 5003-1 «Про митний тариф» в неї включаються витрати з доставки до місця ввезення. Отже, перевезення імпортованих вантажів потрапляли під подвійне оподаткування. Для уникнення цієї зміни і доповнення №5 від 30.12.97 р. до Інструкції Державної податкової служби «Про порядок обчислення і сплати податку на додану вартість» передбачали положення про те, що не обкладаються ПДВ обороти по реалізації робіт і послуг українськими платниками податків, які здійснюють транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження імпортованих вантажів в частині робіт і послуг, включених до митної вартості товарів, що ввозяться на митну територію України товарів. Введене право необхідно було в обов'язковому порядку підтвердити наступними документами:

- контрактом з іноземними або українськими особами на виконання цих робіт і послуг;

- випискою банку, яка підтверджує фактичне надходження виручки за надані послуги на рахунок в українському банку, зареєстрований в податкових органах;

- копіями митних документів, що підтверджують ввезення на митну територію України обслуговуються товарів з-за меж територій держав-учасниць СНД і сплату ПДВ за вказаними послуг митним органам у складі митної вартості;

- копіями міжнародних транспортних або товаросупровідних документів.

Для українських залізниць представляло складність отримання копій митних документів про ввезення товару та сплату ПДВ імпортерами. Крім того, якщо в перевезенні брало участь кілька залізниць, дані документи для отримання пільги необхідно було представляти не тільки в податкові органи за місцем знаходження прикордонної залізної дороги, а й за місцем знаходження Управлінь залізниць, що беруть участь у перевезенні, які могли не мати прямих контактів з митними органами та імпортерами. Такі обставини ускладнювали використання пільги з ПДВ.

У зв'язку з вищевикладеним постало питання про неприпустимість використання понять експорт і імпорт транспортних послуг в залежності від напрямку переміщення вантажу [117, с.31; 153, с.54; 156, с. 23].

Оскільки на сьогоднішній день українське законодавство не містить чіткого поняття «експорт послуг» і, беручи до уваги намір України приєднатися до ЄС (2014)/COT передбачається доцільним привести внутрішньо законодавство України відповідно до Генеральної угоди про торгівлю послугами (ГАТС). Для цілей ГАТС використовується класифікатор послуг, підготовлений Секретаріатом ГАТТ на базі Єдиного класифікатора продукту, розробленого в ООН. Стаття 1 ГАТС містить визначення поняття «торгівля послугами». Відповідно до критеріїв ГАТТ / COT транспортні послуги вважаються експортними, якщо вони виявляються з території однієї

країни на територію іншої країни [58, с. 122]. Це так зване транскордонне надання послуг. Тільки сама послуга переміщається через кордон: тут немає ні комерційної присутності, ні переміщення постачальника послуг на територію країни,

Такий підхід до визначення поняття зовнішньої торгівлі послугами в Нині використовується не тільки в ГАТТ, але і в інших міжнародних угодах (Північноамериканська угода про зону вільної торгівлі, Угода між ЄС та країнами Східної і Центральної Європи про асоційоване членство).

Таким чином, на наш погляд, видається більш вернімотносність до імпортих перевезень послуги з транспортування зовнішньоторговельних вантажів нерезидентами. Критерієм експорту, перш за все, повинен виступати факт продажу транспортної послуги в міжнародному повідомленні українським резидентом незалежно від напрямку переміщення вантажу. При цьому перевезення необхідно вважати експортної на всьому її протязі, в тому числі і по території України. Отже, якщо транспортування зовнішньоторговельних грузовосуществляється різними видами транспорту в міжнародному повідомленні, то складові елементи перевезення окремими видами транспорту також є експортом транспортних послуг. Зокрема, якщо українські залізниці обслуговують перевезення експортного (Імпортного) вантажу до (з) морського порту по території України, дану послугу з транспортування слід визначати як експортну.

Тому доходи від надання послуг, з транспортування зовнішньоторговельних вантажів (як експортних, так і імпортих) українськими транспортними підприємствами (в тому числі і залізницями) не повинні обкладатися податком на додану вартість. Відсутність або наявність факту перетину послугою кордону не може виступати критерієм експорту послуги, також як і валюта, в якій ця послуга оплачується. Дане положення відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці.

Проблема обґрунтування пільг з оподаткування експорту послуг з транспортування експортних, а також іноземних транзитних вантажів виникла

в 1997р. Чинним на той час законодавством передбачалася можливість надання пільги по ПДВ щодо транспортних послуг, що надаються залізницями, тільки після підтвердження в установленому порядку фактичного вивезення за межі держав-учасниць СНД самих товарів. Для залізниць це було вельми проблематично, так як в силу специфіки технології перевезень вони не мають доступу до контракту на поставку товару, платіжними документами, що підтверджує його оплату, і вантажними митними деклараціями. Пред'явити їх до податкових органів не представлялося можливим. І в зв'язку з цим, з огляду на особливості розрахунків в системі залізничного транспорту України, Мінфін України і Державної податкової служби України повідомили спільним Листом № 04-03-10 та № ВЗ-6-03/602 від 19.08.97 р. «Щодо документального підтвердження залізницями експорту послуг з транспортування експортних, а також іноземних транзитних вантажів через території держав-учасниць СНД» порядок підтвердження фактичного експорту послуг з транспортування. Відповідно до листа необхідно було подавати до податкових органів такі документи:

- при отриманні виручки за зазначені перевезення вантажів у валюті на валютний рахунок Міністерства інфраструктури України:

- при отриманні виручки за перевезення експортних вантажів в рублях на залізницях відправлення:

- виписки банку, що підтверджують фактичне надходження виручки за надані послуги з транспортування експортних вантажів на рахунок залізниці, зареєстрований в податкових органах;

- копії єдиних міжнародних перевізних документів, що визначають маршрут перевезення із зазначенням країни призначення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів»;

- при вивезенні товарів, що експортуються судами через морські порти копії перевізних документів у внутрішньому сполученні із зазначенням країни призначення та відміткою про те, що вантаж перевозиться в режимі «експорт

товарів», а також відміткою порту про приймання вантажу для подальшого експорту.

Проведений аналіз використання залізницями пільгового режиму оподаткування послуг з перевезення зовнішньоторговельних вантажів в період з 1997 р. по 1999 р. виявив, що деякі залізні дороги (Горьковская, Забайкальська, Південно-Уральська) нараховували до сплати податок на додану вартість з перевезень, експортний характер яких можливо підтвердити первинними документами. На інших залізницях (Московська, Калінінградська, Свердловська) неможливо визначити ступінь використання даної пільги, оскільки на цих залізних дорогах не вівся окремий облік за пільговуваними оборотам (як того вимагало чинне законодавство) і були відсутні необхідні позначки, що характеризують експортний характер перевезень на дорожніх відомостях. Крім того, при отриманні виручки на валютний рахунок Міністерства інфраструктури України податкові органи вважали недостатнім для обґрунтування експортного характеру перевезень.

Тому для обґрунтованості права виробляти оподаткування послуг з транспортування зовнішньоторговельних вантажів за ставкою 0 відсотків пропонується уточнити порядок підтвердження цього права поданням наступних документів:

1. При надходженні виручки в іноземній валюті на валютний рахунок Міністерства шляхів сполучення України:

- розрахункові листи МПС України про розподіл доходів, отриманих за ставками Тарифної політики Українських залізниць на перевезення вантажів у міжнародному сполученні (експортованих, що імпортуються і транзитних товарів);

- копії міжнародних перевізних документів, що визначають маршрут перевезення, із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»), тобто необхідно представити дорожню відомість з

відмітками митниць і всіх залізниць, що беруть участь у перевезенні. Для цих цілей буде зручніше виписувати додатковий примірник дорожньої відомості;

- копії перевізних документів у внутрішньому сполученні (якщо перевезення здійснюється судами через морські порти) із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»).

2. При отриманні виручки у валюті України на централізований прибутково-розподільний рахунок Укрзалізниці:

- розрахункові листи Міністерства інфраструктури України про розподіл доходів, отриманих за ставками Тарифної політики Українських залізниць на перевезення вантажів у міжнародному сполученні (експортованих, що імпортуються і транзитних товарів);

- копії міжнародних перевізних документів, що визначають маршрут перевезення, із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»);

- копії перевізних документів у внутрішньому сполученні (якщо перевезення здійснюється судами через морські порти) із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»).

3. При отриманні виручки у валюті України на дохідні рахунки Міністерства інфраструктури, відкриті в установах банку за місцем знаходження Управлінь залізниць:

- виписки банку з основного (підсобного) дохідного рахунку Міністерства інфраструктури, що підтверджують фактичне надходження виручки за надані послуги з перевезення (транспортування) товарів, що імпортуються, а також товарів, поміщених у митний режим експорту та транзиту;

- копії міжнародних перевізних документів, що визначають маршрут перевезення, із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками,

що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»);

- копії перевізних документів у внутрішньому сполученні (якщо перевезення здійснюється судами через морські порти) із зазначенням країни призначення, відправлення та відмітками, що вантаж перевозиться в режимі «експорт товарів» («імпорт товарів», «транзит товарів»).

У представленому варіанті при визначенні порядку розрахунків з податку на додану вартість враховуються особливості дохідних надходжень в системі залізничного транспорту України та доходів від міжнародних перевезень вантажів, що підлягають розподілу між залізницями. Уточнений порядок також враховує особливості документообігу в технологічному процесі перевезень залізничним транспортом і дозволить залізницям в повній мірі використовувати право виробляти оподаткування послуг з транспортування зовнішньоторговельних вантажів за ставкою 0 відсотків, що значно знизить відволікання грошових коштів з обороту на погашення заборгованості перед бюджетом зі сплати непрямих податків і підвищить рентабельність перевезень в міжнародному сполученні.