

Для сохранения равенства в составе бухгалтерских балансов правопреемников можно использовать “балансирующий” показатель. Представляется рациональным введение статьи “Префицит”, если величина передаваемых активов больше суммы передаваемых пассивов и “Дефицит” — в обратном случае. Указанная статья должна показываться отдельной строкой между разделами бухгалтерского баланса III “Собственный капитал” и IV “Долгосрочные обязательства”. На наш взгляд, данный вариант считается более целесообразным по сравнению с использованием счетов прибыли и убытков или добавочного капитала.

Применение счета прибылей и убытков для отражения результатов реорганизации не представляется возможным, поскольку реорганизация не приводит к одновременному появлению дохода или расхода. Использование показателя “Добавочный капитал” также проблематично, поскольку режим счета 83 “Добавочный капитал”, установленный в приказе Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года № 89 “Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению”, не предусматривает отражение разницы между активом и пассивом, образующейся в результате передачи имущества и обязательств правопреемникам при реорганизации. Суммы префицита или дефицита не могут быть списаны. Возможность списания вероятна при последующей реорганизации или ликвидации правопреемников.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь.— 2-е изд., с изм. и доп.— Мн.: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 2001.— 631 с.
2. Коротаев С. Л. Реорганизация юридических лиц: Правовые основы, орг, аспекты, бухгалтер. учет и налогообложение. (Практическое пособие).— Мн.: Хозяйство и Право, 2003.— 100 с.
3. Коротаев С. Уставный капитал и расчеты с учредителями: правовые основы, бухгалтерский учет, налогообложение, международная практика: Монография.— Мн.: Хозяйство и право, 2002.— 138 с.
4. Коротаев С. Л. Разделительный баланс при реорганизации юридических лиц: проблемы учета имущества/ Портфель бухгалтера.— 2002.— № 6.— С. 69-72.

## **МЕТОДИКА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАКЛАДНЫХ ЭКСПЛУАТАЦИОННЫХ РАСХОДОВ ЖЕЛЕЗНЫХ ДОРОГ**

*С.О. Лебедева, БГЭУ*

Система учета и распределения эксплуатационных расходов железнодорожного транспорта на протяжении всего периода существования железных дорог непрерывно совершенствовалась. Это было связано и с изменением условий работы железных дорог, например, появлением новых видов тяги, и с появлением необходимости и возможностей более полного учета затрат. В последние годы широкое применение современной вычислительной техники на железнодорожном транспорте создало возможности более подробного учета затрат, с группировкой их в необходимых разрезах, с одной стороны, и компьютеризации процесса распределения расходов, с другой. Методика распределения расходов, предлагаемая в новой Номенклатуре расходов, в большей степени решила проблему увеличения доли прямых расходов при распределении затрат между грузовыми и пассажирскими перевозками. Например, в локомотивном хозяйстве затраты по техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонтам и амортизации поездных локомотивов теперь учитываются отдельно по локомотивам, занятым на разных видах движения: грузовые, пассажирские и маневровые. Таким образом, теперь к косвенным расходам в локомотивном хозяйстве относятся только расходы, связанные с работой маневровых локомотивов. Этот момент является очень важным, поскольку распределение косвенных затрат всегда содержит элемент условности, который может сильно исказить полученные результаты.

Организационная структура, специфика и технологические особенности осуществления перевозочного процесса железной дорогой предусматривают определенные принципы и порядок расчетов себестоимости перевозок. Для того чтобы определить себестоимость различных видов перевозок, необходимо до непосредственного осуществления калькулирования провести подготовительные работы:

1. Обобщить в сводной форме № 69-жел данные о фактических расходах всех предприятий, участвующих в процессе перевозок и входящих в состав основной деятельности Белорусской железной дороги (БЖД).
2. Подготовить вспомогательные таблицы по данным статистических отчетов об объемах выполненных перевозок, о работе и использовании подвижного состава и других данных для определения измерителей — основы распределения расходов между калькуляционными объектами.

Расчет себестоимости производится на двух уровнях в отделениях БЖД и в Управлении дороги. Себестоимость перевозок, сформированная на уровне отделения дороги, отражает уровень затрат, характерных

для определенного региона и, обусловленная спецификой существующей на железной дороге системы внутриотраслевых экономических и финансовых взаимоотношений, является неполной, что обусловлено особенностями организации перевозочного процесса железной дороги и реализации транспортной продукции. Это находит выражение в необходимости централизации средств для расчетов с государственным бюджетом, для формирования централизованных источников финансирования капитальных вложений (создание и использование инновационного фонда, для содержания аппарата Управления дороги и предприятий дорожного подчинения, для покрытия централизованных расходов, связанных с приобретением материалов верхнего строения пути, топлива, электроэнергии и иных материальных ресурсов, для централизованного начисления амортизации грузовых вагонов, контейнеров, финансирования их ремонта. Себестоимость транспортных услуг, рассчитанная в Управлении БЖД, характеризует уровень всех совокупных расходов, связанных с осуществлением основной деятельности железной дороги: эксплуатационной и подсобно-вспомогательной.

Составление сводной формы № 69-жел происходит на трех уровнях в соответствии с территориально-производственным принципом управления БЖД. На основании данных бухгалтерского учета первыми свод заполняют структурные подразделения, выполняющие определенную функцию в перевозочном процессе. Далее на основании отчетов структурных подразделений формируется сводный отчет обо всех расходах, совершенных как непосредственно отделением ("собственно НОД") так и предприятиями, входящих в состав отделения. Завершающим этапом является обобщение расходов по дороге в целом, состоящих из расходов отделений, расходов по содержанию аппарата Управления дороги и предприятий дорожного подчинения.

На основании данных отчетов о расходах и измерителях работы, характеризующих эксплуатационную деятельность железных дорог, происходит распределение расходов между основными видами транспортной продукции. Путем деления величины расходов, относящихся отдельно к пассажирским и грузовым перевозкам, на соответствующий объем перевозок получаем себестоимость пассажирских перевозок в расчете на 1 пассажиро-километр и грузовых перевозок в расчете на 1 тонно-километр. Дифференцированную себестоимость пассажирских и грузовых перевозок по видам тяги и по видам сообщений определяют посредством последующих группировок расходов и выделением из их совокупности части расходов, связанных с конкретными видами перевозок. Таким образом, при составлении ежеквартальных калькуляций себестоимости основных видов транспортной продукции, все эксплуатационные расходы по хозяйствам, статьям и группам статей распределяют по роду перевозок, видам тяги и видам сообщений [1, с. 3]. Прямые расходы непосредственно относят на перевозки пассажиров, грузов, по видам тяги и др. Косвенные расходы распределяют пропорционально соответствующим измерителям или ранее распределенным затратам. В случаях, когда объем работы на единицу измерителя при разных видах перевозок неодинаков, применяют приведенные измерители, скорректированные с помощью соответствующих коэффициентов приведения (приведенные вагоно-километры, приведенные тонно-километры и т.д.) [1, с. 7]. Делением распределенных общих сумм эксплуатационных расходов на соответствующие объемы перевозок, определяют себестоимость перевозок пассажиров и грузов по видам тяги и сообщений.

Существенная особенность затрат на перевозки заключается в том, что большая их часть по отношению к объему перевозок является постоянными, а по способу включения в себестоимость накладными или косвенными. От того, насколько правильно методологически, в соответствии с каким измерителем будет произведено распределение накладных расходов, зависит не только точность, обоснованность калькуляционных расчетов, но и достоверность формирования финансовых результатов.

В соответствии с действующими Методическими указаниями по калькулированию себестоимости перевозок на БЖД в настоящее время применяются три основных способа распределения расходов:

- часть расходов непосредственно относят на перевозки пассажиров или грузов (прямые расходы составляют около 45%);
- часть расходов распределяют пропорционально соответствующим измерителям (распределяемые расходы составляют около 25%);
- часть расходов относят на перевозки грузов и пассажиров пропорционально ранее распределенным затратам (косвенные расходы примерно 30% эксплуатационных расходов).

В результате проведенных исследований установлено, что в соответствии с третьим способом, происходит распределение расходов накладных расходов (основных общих для всех отраслей и общехозяйственных), возникающих в локомотивном хозяйстве (электровозных, тепловозных, паровозных депо), вагонном хозяйстве, хозяйстве пути, хозяйстве электрификации и электроснабжения, хозяйстве перевозок, в отделениях дорог. Перечисленные выше места возникновения затрат выбраны не случайно, так как доля расходов этих хозяйств в общем объеме расходов железной дороги по основной деятельности составляет около 55—58%. Удельный вес расходов основных общих и общехозяйственных в сумме расходов, произведенных каждым хозяйством, колеблется от 14—18% в вагонном хозяйстве и 16—19% в хозяйстве пути до 100% в отделениях дорог. Все эти хозяйства имеют одинаковую базу распределения вышеперечисленных расходов, а именно: накладные расходы каждого хозяйства распределяются между объектами калькулирования (грузовыми и пассажирскими перевозками) пропорционально ранее распределенным расходам на оплату труда соответствующего

хозяйства. Однако по результатам проведенных исследований можно сделать вывод, что в этих хозяйствах расходы на оплату труда не являются доминирующим элементом. В локомотивном хозяйстве, имеющем наибольший удельный вес расходов среди эксплуатационных расходов всех хозяйств, на долю расходов по оплате труда приходится 13—15% от общих расходов хозяйства, в хозяйстве пути — 11—13%, в вагонном хозяйстве лишь 8—10%. Таким образом, расходы на оплату труда занимают 2-е и 3-е место в структуре расходов БЖД по основной деятельности, уступая таким элементам, как амортизация, топливо, прочие расходы. Поскольку калькулирование себестоимости пассажирских и грузовых перевозок является главным распределением расходов между основными видами продукции железнодорожного комплекса и первым этапом при последующем исчислении себестоимости грузовых и пассажирских перевозок по видам тяги и по видам сообщений, предлагаем распределение расходов, основных общих для всех отраслей (статьи 456—476) и общехозяйственных (статьи 485—533) **пропорционально совокупности специфических эксплуатационных расходов**, ранее распределенных между видами перевозок на основании натуральных измерителей (локомотиво-км, вагоно-км, приведенным тонно-км и т.д.).

Для выделения из состава общих накладных эксплуатационных расходов БЖД, относящихся на перевозку пассажиров, учтенных в электровозных, тепловозных, паровозных депо, вагонном хозяйстве, хозяйствах пути, электрификации и электроснабжения, перевозок, применим следующую формулу:

$$P_{\text{накл. пасс.}} = P_{\text{накл. экпл.}} \times \frac{P_{\text{спец. пасс. экпл.}}}{P_{\text{спец. экпл.}}}$$

где  $P_{\text{накл. пасс.}}$  — распределенные накладные расходы, приходящиеся на перевозку пассажиров, руб.;

$P_{\text{накл. экпл.}}$  — накладные эксплуатационные расходы, учтенные на статьях 456—533 в соответствующих структурных подразделениях отраслевых хозяйств, руб.;

$P_{\text{спец. пасс. экпл.}}$  — эксплуатационные расходы, учтенные на специфических статьях структурного подразделения каждого отраслевого хозяйства, ранее распределенные на пассажирские перевозки, руб.;

$P_{\text{спец. экпл.}}$  — совокупные эксплуатационные расходы, учтенные на специфических статьях каждого отраслевого хозяйства, руб.

Для нахождения величины накладных расходов, относящихся к грузовым перевозкам, для каждого отраслевого хозяйства из общей суммы накладных расходов ( $P_{\text{накл. экпл.}}$ ) необходимо вычесть сумму расходов, расчтенным путем отнесенную на пассажирские перевозки ( $P_{\text{накл. пасс.}}$ ). Расходы общие для всех отраслей и общехозяйственные расходы отделений дороги, распределяются между пассажирскими и грузовыми перевозками пропорционально всем ранее распределенным эксплуатационным расходам хозяйств. В свою очередь накладные расходы Управления железной дороги и общедорожных организаций распределяются пропорционально всем ранее распределенным расходам структурных подразделений и отделений дороги.

Предложенная методика распределения накладных расходов предприятий железной дороги позволит более точно оценивать себестоимость продукции железнодорожного комплекса и обосновывать уровень тарифов на основные виды транспортных услуг.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Методические указания по калькулированию себестоимости перевозок на Белорусской железной дороге: Утв. приказом 18.09.2001 № 333НЗ/ Белорус. гос. ун-т трансп.— Гомель, 2001.— 68 с.
2. Номенклатура расходов по основной деятельности Белорусской железной дороги.— Мн., 1994.— 55 с.
3. Номенклатура расходов по основной деятельности Белорусской железной дороги: Утв. приказом 23.01.2001 № 11Н: Срок действия установлен с 01.01.2001/ Белорусская железная дорога.— Мн., 2001.— 140 с.
4. Гизатуллина В.Г. Методические указания по калькулированию себестоимости перевозок по железной дороге.— Гомель, 1997.— 142с.
5. Гизатуллина В.Г., Солодышева Е.В., Туровец С.П. Себестоимость перевозок на транспорте: Учеб. пособие для студентов дневной и заочной форм обучения.— Гомель: БелГУТ, 2000.— 132 с.

## РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАСЧЕТУ СТОИМОСТИ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ

*Л.Ф. Ескова, преподаватель БГЭУ*

### 1. Общие положения и понятия

Рекомендации по расчету стоимости на платные медицинские услуги разработаны в соответствии с «Временным положением о порядке формирования, согласования и утверждения цен на платные медицинские услуги, оказываемые населению», утвержденные приказом Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 4. 04.1997 г. № 69 и дополнением к нему, утвержденное приказом Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 12.11. 1998 г. № 303; «Указаниями о порядке формирования и утверждения цен на