

В. И. ДЗЮБА (ДИИТ)

## УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ В СИСТЕМЕ УЧЕТА РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Запропоновано дослідження постійної та змінної частин загальновиробничих витрат транспортного підприємства при їх розподілі в загальній структурі витрат.

Предложено исследование постоянной и переменной части общепроизводственных расходов транспортного предприятия при их распределении в общей структуре расходов.

A research has been proposed of permanent and variable portions of the factory costs in a transport enterprise, at their distribution in the general structure of expenditures.

Одним из важнейших показателей работы предприятия, характеризующего в денежной форме эффективность его работы, является себестоимость, как один из основных инструментов управленческого учета, влияющая на прибыль предприятия.

В настоящее время производственная себестоимость продукции (работ, услуг) включает лишь затраты, непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства, а в части расходов на управление – только общепроизводственные расходы, так как административные (общехозяйственные) расходы и расходы на сбыт исключены из состава затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг) и подлежат отнесению к расходам предприятия в периоде их возникновения.

Нормативным документом, регламентирующим состав затрат, включаемых в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), является П(С)БУ 16 «Расходы» [6]. Так, себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) состоит из производственной себестоимости продукции (работ, услуг), реализованной в течение отчетного периода, нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов и сверхнормативных производственных расходов.

Согласно рекомендаций себестоимость перевозок (работ, услуг) – это выраженные в денежной форме текущие расходы транспортных предприятий, непосредственно связанные с подготовкой и осуществлением процесса перевозки грузов и пассажиров, а также выполнением работ и услуг, обеспечивающих перевозку [5].

Следует отметить, что, если аспекты применения национальных стандартов в бухгалтерском учете достаточно освещены [1; 2; 7], то вопросы планирования и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг), практически остаются изученными недостаточно. Недостаточно внимания уделяется и учету расходов на производство отдельных продуктов (управленческий учет). Поскольку и планирование, и учет должны базироваться на общих принципах и подходах, то есть на общей методологии, становится понятным, что одновременно с перестройкой системы учета должен осуществляться и пересмотр методологических основ планирования себестоимости.

Действительно, в соответствии с планом мероприятий по выполнению Программы реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов, утвержденным постановлением КМУ от 28.10.98 г. № 1706, пересмотр действующих типовых положений по формированию себестоимости предполагалось осуществлять одновременно с разработкой национальных стандартов. Принятые за этот период документы: Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденные приказом Госкомпромполитики Украины от 02.02.2001 г. № 47; Методические рекомендации по формированию себестоимости перевозок (работ, услуг) на транспорте, утвержденные приказом Министерства транспорта Украины от 05.02.2001 г. № 65 и другие, имеющие рекомендательный характер, позволяют это делать.

Особенности формирования, распределения и калькулирования общепроизводствен-

ных расходов, как одной из составляющих производственной себестоимости, на предприятиях промышленности неоднократно рассматривались в статьях [3; 4]. Вместе с тем особенности распределения общепроизводственных расходов на постоянные и переменные для транспортных предприятий требуют изучения.

**Постановка задачи.** Если в основной своей массе требования, содержащиеся в положениях (стандартах) бухгалтерского учета, регламентируют порядок бухгалтерского учета и финансовой отчетности в целом по предприятию, то для эффективного управления предприятием необходимо иметь более или менее точную информацию в вопросах планирования, калькулирования и учета расходов на осуществление тех или иных видов деятельности, а «внутри» этих видов деятельности – о расходах на производство и реализацию отдельных продуктов (работ, услуг). Можно привести довольно объемный перечень задач, которые предприятию приходится решать с той или иной периодичностью: установление нижнего уровня цены на выпускаемую продукцию (работы, услуги); обоснование изменения ассортимента (снятие с производства одних видов продукции, услуг, освоение выпуска новых и т. д.); оценка мероприятий по совершенствованию технологии и организации производства и др.

Решение всех этих задач возможно только при наличии информации о формировании себестоимости продукции, которая относится к сфере внутрихозяйственного (управленческого) учета. Таким образом, методические рекомендации по формированию себестоимости это нормативные акты, регламентирующие вопросы организации внутрихозяйственного учета расходов, но пользоваться ими следует только в части, не противоречащей национальным стандартам, так как они охватывают более широкую область учета. Для решения проблемы усовершенствования методики распределения общепроизводственных расходов транспортных предприятий, с учетом методических рекомендаций [5], предлагается исследовать «условную» составляющую постоянных и переменных общепроизводственных расходов в общей структуре расходов предприятия, что в конечном итоге позволит обеспечить достоверность их калькулирования и учета.

**Результаты.** Согласно стандартам бухгалтерского учета [6], к прямым относятся расходы, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов (калькулирования): прямые материальные затраты;

прямые расходы на оплату труда; другие прямые расходы. Для транспортных предприятий к прямым относятся расходы, которые могут быть непосредственно включены в себестоимость отдельных видов перевозок (работ, услуг). Те же затраты, которые нельзя непосредственно отнести к конкретному объекту расходов (калькулирования), включаются в общепроизводственные расходы. К непрямым относятся расходы, непосредственно не связанные с выполнением транспортных работ, услуг. Это общепроизводственные расходы, которые включают расходы на управление и обслуживание производственного процесса.

Учет и калькулирование фактической себестоимости перевозок на транспортных предприятиях может осуществляться с использованием нормативного, стандарт-костинга, позаказного методов или простым подсчетом расходов [5]. Основными элементами нормативного метода являются учет расходов на выполнение отдельных видов перевозок по действующим нормам, учет отклонений от норм и учет изменений норм. При этом используется нормативная калькуляция, а фактическая себестоимость перевозок определяется путем прибавления к нормативной себестоимости или вычитания из нее выявленных в отчетном периоде отклонений от норм и изменения норм. Для составления нормативной, плановой и отчетной калькуляции применяется единая номенклатура статей расходов. Позаказный метод учета расходов и калькулирования себестоимости предусматривает обособленный учет расходов по каждому из видов перевозок (работ, услуг) в разрезе статей расходов. Объектом учета и калькулирования при этом методе являются отдельные виды перевозок (работ, услуг), а калькуляционными единицами – соответствующие единицы их измерения. Себестоимость перевозок, т. е. сумма расходов, которая приходится на калькуляционную единицу, определяется путем деления суммы фактических расходов по каждому объекту калькулирования на соответствующий объем выполненных перевозок. При этом в качестве обобщающей калькуляционной единицы транспортной работы используется показатель суммы расходов, которые приходятся на одну гривну полученных предприятием доходов.

Особенностями калькулирования себестоимости перевозок на железнодорожном транспорте пассажиров, багажа, почты, грузов является ее выполнение управлением железной дороги согласно отраслевой инструкции. При

этом объектами калькулирования себестоимости перевозок на железнодорожном транспорте являются: грузовые перевозки; пассажирские перевозки; перевозка багажа и грузобагажа; перевозка почты. За единицу калькуляции себестоимости перевозок груза, багажа и грузобагажа принимается 10 тонно-километров, пассажиров – 10 пассажиро-километров, почты – 10 вагоно-километров почтовых вагонов.

При этом к переменным общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством (цехов, участков), изменяющиеся прямо (или почти прямо) пропорционально изменению объема деятельности. Переменные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т. д.), исходя из фактической мощности отчетного периода. Для транспортных предприятий это расходы, абсолютная величина которых изменяется (увеличивается или уменьшается) вместе с изменением объемов перевозок (работ, услуг), в частности, расходы на горюче-смазочные материалы, электроэнергию, запасные части и комплектующие, оплату труда работников, занятых на перевозках, отчисления на социальные мероприятия и т. п. К постоянным общепроизводственным относятся расходы на обслуживание и управление производством, остающиеся неизменными (или почти неизменными) при изменении объема деятельности.

Постоянные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т. д.) при нормальной мощности. Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы включаются в состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) в период их возникновения. Общая сумма распределенных и нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов не может превышать их фактическую величину. Для транспортных предприятий это расходы, абсолютная величина которых с увеличением или уменьшением объемов перевозок (работ, услуг) существенно не изменяется. К ним относятся расходы, связанные с обслуживанием и управлением деятельностью производственных подразделений, и расходы на обеспечение общехозяйственных потребностей. Анализируя термины «изменяющиеся прямо (или почти прямо)» или «остающиеся неизмен-

ными (или почти неизменными)», в отношении постоянных и переменных расходов, следует ввести еще одно понятие – «условные» расходы [6]. Исходя из экономической сущности расходов, только амортизационные отчисления (при условии, что они не определяются производственным методом) могут считаться постоянными расходами. Во всех остальных элементах расходов всегда будет присутствовать большая или меньшая часть постоянных и переменных расходов. То есть более правомерно говорить об условно-постоянных и соответственно об условно-переменных расходах. Поэтому представляется более правильным не делить все элементы общепроизводственных расходов на постоянные и переменные, а устанавливать в каждом элементе долю условно-постоянных (или условно-переменных) расходов. Следует отметить и то, что такое распределение признается национальным стандартом бухгалтерского учета [6] лишь относительно общепроизводственных расходов. На самом деле постоянными или переменными могут быть не только косвенные, но и прямые расходы. В качестве примера можно привести оплату труда, которая может быть преимущественно постоянной (при повременной оплате) либо преимущественно переменной (при сдельной), или амортизацию, которая при производственном методе начисления будет переменной, а при остальных методах – постоянной (не зависящей от объема деятельности). Но даже при повременной оплате однозначно говорить о том, что такие расходы являются постоянными, некорректно, поскольку повременная система охватывает только основную заработную плату, в то время как дополнительная заработная плата и поощрительные выплаты, установленные в Положении об оплате труда на предприятии (или в коллективном договоре), могут быть непосредственно (или опосредовано) связаны с конечными результатами работы, и в том числе с объемом производства.

Исследуя нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы, следует отметить, что согласно стандарту бухгалтерского учета [6] в состав производственной себестоимости включается та часть постоянных общепроизводственных расходов, которая соответствует нормальной мощности предприятия. Понимание нормальной мощности как планового объема деятельности означает, что нераспределенные общепроизводственные расходы могут возникать только при составлении отчетной калькуляции и лишь в тех случаях, когда

фактический объем деятельности ниже планового уровня (нормальной мощности). То есть это расходы, которые появляются при отклонении условий деятельности от обычных. Анализируя общепроизводственные расходы транспортных организаций, следует отметить, что их фактическая сумма ежемесячно распределяется между: основным производством с дальнейшим распределением между видами перевозок; вспомогательным производством в части работ, предназначенных для потребностей собственного капитального строительства, непромышленных хозяйств, а также для реализации; обслуживающими производствами; капитальным строительством, которое ведется хозяйственным способом. Распределяются общепроизводственные расходы, отнесенные к основному производству, между отдельными видами перевозок по одному из следующих методов: пропорционально заработной плате основных работников; в соответствии с удельным весом плановой суммы; на одну гривну фактических доходов по отдельным видам перевозок; пропорционально сумме расходов по другим калькуляционным статьям; пропорционально приведенному количеству автомобилей на автотранспортных предприятиях.

#### **Выводы**

Предложенные исследования структуры расходов транспортных предприятий позволяют проследить связь нормативных требований по учету общепроизводственных расходов, обусловленных национальными стандартами бухгалтерского учета и рекомендациями [5; 6]. Полученные результаты могут быть использова-

ны в управленческом учете в вопросах калькулирования общепроизводственных постоянных и переменных расходов.

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, – 2000. – 448 с.
2. Грабова Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях: учеб. пособие для студентов вузов / Н. Грабова, В. Н. Добровский; Под ред. Н. В. Кужельного. – К.: А.С.К., – 2000. – 654 с.
3. Иванов Ю. «Реформированная» себестоимость (калькулирование в промышленности) / Ю. Иванов, Е. Котляров // Бухгалтерия. – 2001. – № 20/1. – С. 45–51.
4. Иванов Ю. Классификация расходов по статьям калькуляции: косвенные и другие / Ю. Иванов, Е. Котляров // Бухгалтерия. – 2001. – № 24/1. – С. 45–55.
5. Методические рекомендации по формированию себестоимости перевозок (работ, услуг) на транспорте. Утверждено приказом Министерства транспорта Украины от 05.02.2001 г. № 65. // Баланс. – 2001. – № 7. – С. 3–16.
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы». Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31.12.1999 г. № 318. // Бухгалтерия. – 2001. – № 52/2. – С. 72–78.
7. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. – К.: А.С.К., – 2000. – 784 с.

Поступила в редколлегию 29.10.03.