

**Костенко Валентина Владимировна**  
Kostenko Valentina Vladimirovna  
ГОУ ВПО «Сургутский государственный университет  
Ханты-Мансийского автономного округа -Югры»  
The Surgut state University of Khanty-Mansi Autonomous Okrug – Yugra  
аспирант кафедры «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»  
post graduate  
08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»  
E-Mail: valis21@mail.ru

### **Поиск эффективной методики распределения косвенных затрат на предприятиях дорожно-строительного комплекса**

Search of an effective methods of allocation of indirect costs in enterprises road  
construction industry

**Аннотация:** В статье предложен метод вторичного распределения или перераспределения циклических косвенных затрат на предприятиях дорожно-строительной отрасли в результате анализа установленного порядка распределения косвенных затрат в рамках взаимного оказания услуг подразделениями друг другу. Доля циклических косвенных затрат, связанная с предстоящими работами по договору строительного подряда, может быть идентифицирована как расходы будущих периодов.

**The Abstract:** In article is offered a method of secondary distribution or redistribution of cyclical indirect costs in enterprises road construction industry from the analysis of the established order of allocation of indirect costs in the framework of mutual rendering of services divisions to each other. The share of cyclical indirect costs associated with the forthcoming work on the building contract can be identified as an deferred costs.

**Ключевые слова:** Косвенные затраты, релевантные затраты, циклические затраты, вид деятельности, вид производства, традиционные базы распределения, методы распределения затрат, объекты учета затрат, вторичное распределение затрат, расходы будущих периодов, расходы по содержанию автомобильного и водного транспорта, расходы по эксплуатации машин и механизмов.

**Keywords:** Indirect costs, relevant costs, cyclical costs, type of activity, type of production, the traditional bases of distribution, methods of cost allocation, cost accounting objects, the secondary distribution of costs, deferred costs, the costs of the road and water transport, the costs of operating the machinery.

\*\*\*

Процесс корректного распределения косвенных затрат, как объект управления затратами на предприятиях дорожно-строительного комплекса, должен быть организован так, чтобы результаты распределения были максимально приближены к фактическому потреблению ресурсов на конкретный вид продукции или работ и соответствовали всему технологическому циклу производства. Для достижения объективного распределения в данных условиях необходимо тщательно проанализировать существующие методы распределения затрат, выделить основные проблемы распределения затрат и критерии выбора базы распределения затрат для дорожно-строительной сферы, руководствуясь приоритетными принципами распределения

затрат. Кроме того, на конкретном предприятии нужно досконально проанализировать работу служб, участвующих в процессе распределения затрат, и оценить существенность правильного отнесения каждого вида затрат на отдельные объекты. Многие авторы признают немаловажность классификации затрат, определяя её как «важнейшую предпосылку правильной организации учета и исчисления себестоимости продукции». Поисками наиболее эффективных систем распределения косвенных затрат занимались М.В.Дмитриев, М.Х.Жебрак, В.Б.Ивашкевич, А.И.Миневский, В.Ф.Палий, Н.Г.Чумаченко, и др. [1]

Н.И.Аксенова рассматривает распределение затрат как отнесение планируемых и/или фактических сумм затрат по объектам при соблюдении причинно-следственной связи между ними

А.Мицкевич представляет процедуру распределения затрат, состоящую из трех этапов:

- 1) выбор объекта учета затрат. Это может быть продукт, заказ, передел, вид производства, структурное подразделение предприятия;
- 2) отбор и накопление затрат;
- 3) выбор метода распределения затрат по объектам.

При реализации этапов выделяют три вида затрат:

- 1) первичные затраты, которые распределяются между основными и вспомогательными подразделениями на основании данных первичного учета;
- 2) вторичные (производные) затраты, которые определяются с помощью методов распределения;
- 3) конечные затраты, относимые на виды продукции и распределяемые согласно выбранным базам распределения.

Кроме традиционных методов распределения затрат (прямое, пошаговое и взаимное распределения) в западной литературе описываются такие комбинированные методы распределения затрат, как метод быстрого расчета, представляющий собой синтез блочного (прямого распределения) и ступенчатого (пошагового распределения) методов; метод долевого распределения; метод, предусматривающий аккумуляцию затрат не по местам возникновения, а по отдельным хозяйственным операциям.

Выбор экономически обоснованного показателя в качестве базы распределения косвенных затрат дорожно-строительной организации является неоднозначным вследствие сложного характера производства строительных материалов, отраслевой специфики дорожно-строительных работ и зависит от характера связи косвенных расходов с носителем затрат.

В настоящее время на предприятиях используются такие базы распределения, как заработная плата производственных рабочих, затраты на обработку без стоимости материалов, прямые затраты, сметные (нормативные) ставки по коэффициенто-машино-часам работы оборудования, количество отработанных человеко/часов, масса или объем выпущенной продукции. Для корректного распределения затрат используются дифференцированные базы распределения для каждой статьи затрат.

Предлагаемые в экономической и инструктивной литературе базы распределения накладных расходов неприемлемы для дорожно-строительного производства в силу его отраслевой направленности. Например, использование в качестве базы распределения суммы прямых затрат не обеспечит достоверности учетных показателей вследствие резких колебаний уровней материалоемкости и трудовых ресурсов на разных объектах. По этим же причинам

нельзя признать обоснованными такие базы распределения, как сметная стоимость или объем выполненных работ.

Необоснованное применение такой базы распределения накладных расходов, как основная заработная плата рабочих, Аксенова Н.И. объясняет тем, что заработная плата механизаторов входит в состав расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов и в результате распределения данных расходов на те объекты, где применялся больше ручной труд, будет нецелесообразно отнесена большая часть накладных расходов. Автор предлагает учитывать расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов без затрат на оплату труда, а распределять расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов пропорционально сумме амортизационных отчислений, причем расходы по амортизации можно относить на объекты по прямому признаку. Кроме того, Аксенова Н.И. говорит о том, что к таким же последствиям приводит распределение участковых расходов пропорционально списочной численности работающих на объектах или количеству отработанных чел/дней. Исходя из этого, Аксенова Н.И. предлагает осуществлять распределение участковых и общеуправленческих расходов пропорционально сумме затрат на оплату труда рабочих, занятых управлением и техническим обслуживанием строительных машин и механизмов, поскольку участковые расходы неразрывно связаны с организацией труда и использованием строительной техники, а общеуправленческие – с организацией и управлением процессом производства. Сметное нормирование накладных расходов также должно основываться на их процентном отношении не к прямым затратам, а к сумме расходов на заработную плату рабочих и эксплуатацию строительных машин и механизмов.

Так А.А.Додонов предлагает распределять расходы на содержание, ремонт и эксплуатацию оборудования пропорционально сложности ремонта установленного оборудования и времени его работы и называет этот способ универсальным. Хотя сметные ставки, предусмотренные в Основных положениях и отраслевых инструкциях для распределения расходов на содержание, ремонт и эксплуатацию оборудования, и рассчитываются на основе коэффициентов машиноемкости, но на практике применяют чаще всего традиционные базы распределения.[9]

И.Е. Мизиковский указывает на необходимость приведения во взаимно-однозначное соответствие статей калькулирования и экономических факторов, влияющих на их формирование и являющихся по сути потенциальными базами распределения. Среди них наряду с классическими базами есть и такие, как «трудоемкость реализации хозяйственных процессов», «численность цеховых работников», «объем промышленных отходов», но автор одновременно говорит об усложнении и удорожании счетных работ по калькулированию себестоимости продукции на производственном предприятии.[14]

Требования к выбору базы распределения можно найти в работе бухгалтеров-аналитиков Е.Ю. Вороновой и Г.В.Улиной. По их мнению, выбор подходящей базы распределения сложен и в определенных случаях основывается на произвольных решениях, но избранная база распределения должна быть достаточно простой в использовании, удовлетворять требованиям экономической целесообразности и приспособляться к изменяющимся условиям.[5]

В свою очередь Д.С. Захарова обосновывает прямую зависимость плотности изделия на предприятиях строительной индустрии, использующих попередельное калькулирование, от работы оборудования и предлагает использовать систему производства «точно в срок» (Just in time). Одной из причин использования попередельного метода учета затрат внутри системы управления производством «точно в срок» является стремление строительных предприятий снизить время работы строительных машин и механизмов и сократить непроизводительные затраты. Из общепроизводственных расходов выделяется сумма амортизации основных

средств производственного назначения, которая отдельно подлежит распределению пропорционально количеству строительной продукции. Остальные общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются по видам продукции пропорционально прямым материальным расходам по переделу.

С.А.Николаева рекомендует для предприятий, занимающихся несколькими видами деятельности, распределять косвенные затраты между этими видами деятельности пропорционально обороту от реализации, а внутри видов деятельности косвенные затраты становятся возможным распределять согласно новой экономически обоснованной базе распределения.

Н.А.Кудрова предлагает проводить распределение косвенных затрат с использованием традиционных баз распределения, причем первоначально составляется смета по планируемой статье косвенных расходов на расчетный период. После этого определяется коэффициент включения затрат в себестоимость продукции, представляющий собой отношение величины косвенных расходов в расчетном периоде и показателя, выбранного в качестве базы распределения затрат. В конечном итоге становится возможным определить плановую величину косвенных расходов на единицу продукции. Кроме подхода к распределению затрат, основанного на использовании традиционных баз распределения, Н.А.Кудрова рекомендует на предприятиях, применяющих в рамках попередельного метода учета затрат на производство абстрактную модель определения трансфертных цен на продукцию, складывающихся из сумм покрытия 1 (стоимость сырья на каждом переделе с учетом коэффициента выхода и затраты, имеющие непосредственное отношение к процессу производства), сумм покрытия 2 (распределяемые косвенные затраты, имеющие косвенное отношение к производству), сумм покрытия 3 (распределяемые косвенные затраты, не имеющие непосредственного отношения к процессу производства) затрат, внедрить оперативный метод распределения косвенных расходов для планирования трансфертных цен на различные виды выпускаемой продукции. Данный метод заключается в применении коэффициентов распределения, необходимых для распределения косвенных расходов и рассчитываемых как отношение маржинального дохода на  $i$ -ый вид продукции для уровня покрытия  $p$  к выручке от реализации  $i$ -ого вида выпускаемой продукции; меняющегося коэффициента покрытия, позволяющего распределить все затраты по каждому переделу в общем выпуске готовой продукции; коэффициентов восстановления. Коэффициенты восстановления показывают распределение накладных расходов на каждом переделе с учетом сформированной на предыдущем переделе трансфертной цены продукции, что позволяет быстро спрогнозировать выгодность того или иного контракта.[17]

Для оптимизации косвенных затрат необходимо внедрение в практику учета комбинированной системы управления затратами. В её основу по мнению Суворовой С.П. и Бойцовой Н.А. должно быть положено сочетание функциональной и линейной форм управления, обеспечивающее группировку косвенных затрат с целью получения системной информации с мест возникновения затрат по центрам ответственности, целевым направлениям, объектам калькулирования в разрезе статей затрат. Следовательно, объекты учета затрат могут группироваться по принадлежности к строительным подразделениям, выполняющим основные строительные-монтажные и заготовительные работы, вспомогательные технологические и обслуживающие процессы, а внутри строительных подразделений – по видам работ (монтаж оборудования, капитальный ремонт и другие). В связи с неоднородным характером накладных расходов авторы предлагают использовать АВС-костинг в рамках позаказного метода учета затрат, распределяя часть накладных расходов (расходы на обслуживание работников строительства, расходы на организацию работ на строительных площадках) и затраты на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов пропорционально соответствующим им носителям затрат (1 руб. прямой заработной платы, количество отработанных человеко-дней, количество отработанных человеко-часов, 1 машино-час) по объектам строительства. Остальные подстатьи накладных расходов, которые нецелесообразно или невозможно обработать мето-

дом ABC распределяются традиционными способами, базой распределения которых могут служить заработная плата основных производственных рабочих, основные материалы. Применение метода ABC позволяет организациям совершенствовать производственные процессы, определять прибыльные сегменты покупательского и продуктового рынка, дает преимущества при использовании стратегий как дифференциации, так и лидерства по издержкам.[10]

Пивкин С.А. дает обоснование применения в качестве объективной базы распределения показателя расхода денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, поскольку его величина в пределах отчетного периода является фактическим показателем уменьшения стоимости капитала организации. Расход денежных средств связан с косвенными затратами тесной корреляционной связью, что позволяет автору утверждать о соблюдении причинно-следственного критерия при выборе метода распределения косвенных затрат. Автор рассчитывает совокупный релевантный расход денежных средств путем определения оборотов по счетам бухгалтерского учета: 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 58 «Финансовые вложения» и распределяет его после составления отчета о движении денежных средств, а также документа «Регистр учета расхода денежных средств» по группам изделий по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Учитывая наличие нескольких групп изделий по текущей деятельности, автор распределяет косвенные затраты по текущей деятельности по группам изделий пропорционально прямым затратам. Таким образом, можно говорить о том, что методика распределения косвенных затрат пропорционально расходу денежных средств сочетает в себе и традиционный метод распределения (пропорционально прямым затратам) В результате применения предложенной методики себестоимость изделий будет более точной, поскольку в этом случае учитываются, например, такие её составляющие, как фактические затраты на исследования и продвижение новых продуктов, а также значительно нивелируется фактор условности, присущий традиционным базам распределения.

Кроме того, Пивкин С.А. предлагает предусмотреть возможность выбора сразу нескольких баз распределения и каждый месяц, наблюдая за их динамикой, устанавливать основную базу (оперативную) для прошедшего месяца, чтобы более точно рассчитать себестоимость. Как показывает практика, такие рабочие базы распределения в течение года могут меняться кардинально, поэтому использовать только одну из них будет неверно, поскольку это может привести к большим ошибкам в расчете себестоимости. Существенно повысить точность распределения возможно путем ежемесячного мониторинга баз распределения и их ранжирования.[18]

И.Б. Валиков разработал метод распределения накладных расходов, связанных с производством (общепроизводственные расходы и расходы обслуживающих подразделений: электроэнергия, водоснабжение, топливо, расходные материалы, аренда или амортизация производственных фондов, заработная плата работников обслуживающих подразделений), состоящий в изначально установленных процентных соотношениях потребления каждой статьи расхода каждой единицей вида продукции в рамках нормативного метода учета затрат на производство. Причем определение процентного соотношения выявляется экспертами предприятия на основе информации о количественном потреблении ресурса единицей вида продукции и между единицами разных видов продукции, а также на основе сравнительного анализа потребления ресурса разными видами продукции. Метод процентных соотношений может быть применен и к основным расходам, которые распределяются между готовой продукцией косвенным путем (по тем основным расходам, по которым не ведется учет для их распределения прямым способом или этот учет организовать крайне трудозатратно или невозможно). Расчет распределения каждой статьи накладных расходов представлен суммой произведений количества произведенного вида продукции, процента отношения статьи расходов к виду продукции и суммы расхода, относимой на единицы всех видов продукции.[4]

Устранению недостатков в контрольной среде предприятий, использующих позаказный метод учета затрат на производство (слабая документационная дисциплина, отсутствие учета материальных ценностей, утрата непосредственной связи прямых затрат с конкретным заказом), а следовательно и необоснованного увеличения доли косвенных затрат в общей сумме затрат организации способствует по мнению К.С.Макаровой создание системы стратегического управления затратами организации, которая ориентирована на учет структурных и функциональных факторов, влияющих на величину косвенных затрат в долгосрочной перспективе (опыт персонала организации, инвестиции, технология производства, структура управления, управление качеством, управление производственными мощностями, работа с покупателями и заказчиками, управление персоналом). Для организации стратегического управления косвенными затратами необходимо в каждом из видов центров ответственности разделить затраты на контролируемые и неконтролируемые и составить внутренние управленческие отчеты, в которых проанализировать изменение контролируемых затрат с помощью применения как финансовых, так и нефинансовых показателей, оказывающих влияние на величину косвенных затрат (показатели качества: показатели удовлетворения покупательских потребностей, количество рекламаций от заказчиков; показатели потребления ресурсов: интервал поставки материалов и полуфабрикатов от поставщиков; показатели, позволяющие оперативно принимать управленческие решения: показатели, характеризующие продукты конкурентов). Таким образом, в зависимости от особенностей организации производства, структуры управления можно составлять схемы и модели стратегического учета затрат или их элементов в сочетании с позаказным методом учета затрат.[13]

Р.Мюллендорф и М.Карренбауэр предлагают при помощи ведомостей производственного учета (ВПУ) осуществлять распределение первичных накладных издержек по местам возникновения на основе коэффициентов распределения, количественно характеризующих причины возникновения издержек на разных участках производства.

Маржинальный способ распределения косвенных затрат, предложенный Ч.Т. Хорнгремом, Юж.Фостером, Джей К.Шимом и Джоэл Г.Сигелом, имеет большое значение для ведения сегментной отчетности, поскольку на его основе создаются модели динамики затрат и достигается регулируемость затрат, а это в целом обеспечивает оценку эффективности исполнения и возможность принятия решений. Данный способ позволяет выделить прямые постоянные и косвенные постоянные затраты, обладающие меньшей степенью регулируемости, чем переменные затраты, а также определяет косвенные постоянные затраты, как нераспределенные на основе маржинальной прибыли в отчете о прибылях и убытках. Любая попытка распределить косвенные постоянные затраты между сегментами организации каким-либо произвольным образом обесценивает значение учета по центрам ответственности, что приводит к неверной оценке результатов деятельности и заблуждениям при принятии решений.

Н.В.Игнатова обосновывает возможность внедрения функционального учета на предприятиях, производящих строительные-монтажные работы или строительную продукцию, который заключается в определении основных видов деятельности (первый этап), имеющих место в строительной организации – поддержание производственного потенциала, деятельность по подготовке строительства, деятельность на уровне нескольких видов работ, деятельность на уровне определенного вида работ. Затем на втором этапе необходимым считается определение факторов, влияющих на расходы конкретного вида строительного объекта. Третий этап подразумевает создание по видам деятельности центров, групп однородных накладных затрат, то есть отнесение на определенные счета сгруппированных по аналогичным признакам видов деятельности затрат (центров затрат). После этого, определяются факторы, влияющие на расходы конкретного вида деятельности и осуществляется отнесение затрат на виды деятельности на строительную продукцию, строительные-монтажные работы в соответствии с потребностями продуктов, работ, услуг в этих видах деятельности. Автор приводит перечень возмож-

ных носителей издержек, которые могут служить базами распределения для каждой группы накладных расходов: расходы на оплату труда административно-хозяйственного персонала, денежное довольствие и канцтовары распределяются пропорционально численности соответственно административно-хозяйственного персонала, офицеров и канцтоваров; отчисления на социальные нужды от зарплаты административно-хозяйственного персонала, рабочих пропорционально суммам зарплаты и окладов; почтово-телеграфные и телефонные расходы аппарата управления, расходы на содержание вычислительной техники и множительной техники пропорционально количеству телефонных номеров, количеству компьютеров или ремонтов компьютеров и количеству ремонтов или копий документов; содержание сторожевой, пожарной и вневедомственной охраны, подготовка кадров, расходы на обеспечение санитарно-гигиенических условий, расходы на охрану труда, расходы на изобретательство и рационализаторство, отопление, освещение, энергоснабжение, водоснабжение, канализация, служебные разъезды работников административно-хозяйственного персонала, расходы на служебные командировки работников, затраты, связанные с командированием рабочих для выполнения строительно-монтажных работ, затраты по перевозке работников к месту работы пропорционально количеству объектов; содержание легкового автотранспорта пропорционально стоимости обслуживания или времени использования; амортизационные отчисления по основным фондам пропорционально стоимости основных фондов; расходы на содержание лабораторий пропорционально количеству выполненных работ или затраченного времени; расходы по благоустройству строительных площадок пропорционально количеству объектов, сдаваемых в эксплуатацию; расходы по вывозу мусора пропорционально количеству человеко-часов, машин; налоги, сборы и платежи пропорционально показателям налогооблагаемых доходов. Таким образом, учет затрат по функциям не только обеспечивает базу для более точного распределения косвенных затрат, но и представляет собой механизм для управления затратами.[8]

Я.А.Алексеев говорит о том, что при распределении косвенных расходов на конкретные объекты есть большая вероятность невозможности отнесения некоторых статей затрат на определенное производственное подразделение. На практике такие расходы признают расходами по управлению, но это представляется автору ошибочным вследствие того, что многие из этих затрат идут на общие нужды всего предприятия. Следовательно, Я.А.Алексеев предлагает выделить ещё одну подгруппу косвенных затрат – «прочие распределяемые расходы», которые должны быть распределены на подразделения, имеющие доходы. Причем, для распределения самих управленческих расходов (заработная плата и отчисления на социальные нужды управленческого персонала, аренда административных помещений, расходы на канцелярские принадлежности и прочие расходы) автор рекомендует наряду с другими учеными в качестве базы распределения - фонд оплаты труда, а для группы «прочие распределяемые затраты» - «выручку-нетто».[2]

Планирование и контроль косвенных расходов по мнению Н.П.Гайфулиной необходимы для определения расчетных ставок для распределения косвенных расходов по видам продуктов и оценки эффективности производственных процессов по местам возникновения косвенных расходов. Изменения ставок косвенных расходов в течение года ограничивается определением отклонений плановых расчетных ставок от фактических расходов текущего периода. Для качественного планирования косвенных расходов их подразделяют на постоянные, которые не зависят от загрузки мощностей (арендная плата, амортизация линейным способом и т.д.); пропорциональные, которые изменяются пропорционально изменению загрузки мощностей (сырье и материалы, электроэнергия на технологические цели); смешанные, которые состоят из постоянной и пропорциональной частей (вспомогательные материалы, премии), после чего используют один из существующих методов планирования по местам возникновения: многоступенчатое синтетическое планирование и одноступенчатое синтетическое планирование (планирование при помощи коэффициента вариации). При многоступенчатом плани-

ровании косвенных расходов рассчитывают плановые пропорциональные и постоянные косвенные затраты в разрезе статей этих затрат и пропорционально загрузке мощностей с интервалом в 10%, а при одноступенчатом планировании – гибкий план косвенных расходов по тем же видам расходов (представляет собой сумму постоянных косвенных затрат и пропорциональных косвенных затрат, пересчитанных на долю загрузки мощностей), предварительно вычислив коэффициенты вариации для каждой статьи пропорциональных затрат (отношение пропорциональной части накладных расходов к постоянной). Данный коэффициент предполагает, что пропорциональные расходы содержат в себе и постоянную составляющую косвенных расходов.[6]

Бюджетирование затрат по видам деятельности (АВВ-метод) по мнению Н.А.Аксеновой позволяет рассматривать не только переменные косвенные ресурсы (вспомогательные материалы, заработная плата производственного персонала), но и постоянные косвенные ресурсы (амортизация производственного оборудования, заработная плата наладчиков) как переменные в краткосрочном плане. Это достигается путем расчета величины ресурсов, необходимой для производства заданного объема продукции, исходя из нормативной, а не планируемой мощности. Планирование косвенных затрат включает определение состава действий, необходимых для создания объектов затрат, а также их причинно-следственных связей; количества носителей затрат – драйверов действий (объем производства, количество наладок); самих ресурсов и их драйверов – баз распределения; стоимости ресурсов (для постоянных ресурсов – исходя из интенсивности их использования, а не фактического значения, как при традиционном планировании) и позволяет проводить анализ отклонений переменных и постоянных косвенных расходов. Целью анализа является выявление перерасхода или экономии косвенных ресурсов, а значит эффективное управление этими ресурсами на стратегическом уровне. Управление по отклонениям при планировании постоянных косвенных расходов основано на анализе отклонений по использованию мощности (анализ планируемых постоянных расходов на сметный объем производства для нормативной мощности, планируемых постоянных расходов для сметного уровня активности, постоянных затрат на фактический объем производства с учетом практического уровня активности) и выявлении неиспользованных мощностей.[3]

В разделе «Затраты на переработку» Международного стандарта финансовой отчетности 2 «Запасы» (IAS) изложены вопросы распределения постоянных накладных производственных расходов (косвенных производственных затрат, остающихся неизменными независимо от объема производства) и переменных накладных производственных расходов (косвенных производственных затрат, находящихся в прямой или почти прямой зависимости от изменения объема производства) на затраты по переработке (затраты непосредственно связанные с единицами продукции – прямые затраты на оплату труда) между различными видами продукции пропорционально нормальной производственной мощности (ожидаемому объему производства, рассчитываемому на основе средних показателей за несколько периодов работы с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания) и фактической производственной мощности соответственно, а также порядок признания нераспределенной величины накладных расходов как расхода в периоде их возникновения. И.А.Слободняк предлагает на основе данной информации вычислять коэффициенты эффективности и неэффективности управления, полученные путем деления постоянных накладных расходов, включенных в себестоимость продукции и постоянных накладных расходов, отнесенных на расходы периода соответственно на общую величину постоянных накладных расходов.

Существенным противоречием МСФО и ПБУ является принцип использования нормальной мощности в распределении постоянных косвенных затрат. Действующие инструкции по калькулированию себестоимости допускают применение сметных ставок распределения



косвенных затрат (в том числе и переменных) во вспомогательных производствах со списанием разниц на общепроизводственные расходы в конце отчетного периода. Использование сметных ставок в отношении общепроизводственных расходов основного производства российские стандарты не предусматривают. Таким образом, среднестатистическое российское предприятие, применяющее принципы МСФО, столкнется с проблемой разниц между отчетностью по российским и международным стандартам.[16]

Таким образом, для правильного исчисления себестоимости строительной продукции (работ) на предприятиях дорожно-строительного комплекса необходимо построение эффективной стратегической системы управления косвенными затратами, основанной на комбинировании методов учета и распределения затрат на производство (как традиционных, так и нетрадиционных). Например, многие авторы предлагают выделить виды деятельности на предприятии (в рамках ABC-метода), косвенные расходы по которым предлагается распределять пропорционально обороту от реализации по этим видам деятельности или расходу денежных средств, а внутри видов деятельности для распределения косвенных расходов использовать традиционные базы распределения. В нашей статье будем выделять два основных вида деятельности: собственно строительно-монтажные работы и производство строительных материалов, косвенные расходы по которым распределяются пропорционально обороту от реализации строительно-монтажных работ и строительных материалов, а внутри собственно строительно-монтажных работ и в пределах производства строительных материалов определять виды производства (вспомогательные хозяйства-железнодорожный тупик, причалы; ремонтные базы-ремонтно-механические мастерские, ремонтно-строительные участки; энергохозяйства-энергоучастки, электростанции, котельные; транспортные цехи и участки, асфальто-битумное и дробильно-сортировочное хозяйства), косвенные расходы по которым распределяются пропорционально выбранным традиционным базам распределения. Расход денежных средств еще достаточно неизученная база распределения косвенных затрат.

Отдельно подлежит рассмотрению вопрос об амортизации основных производственных фондов. Одни авторы говорят, что амортизация относится на себестоимость строительной продукции (работ) по прямому признаку и соответственно расходы по содержанию и эксплуатации оборудования распределять пропорционально амортизации средств производственного назначения, другие – выделяют амортизацию из общепроизводственных расходов и распределяют ее пропорционально количеству строительной продукции или стоимости основных фондов. В нашей статье мы будем рассматривать амортизацию как косвенный ресурс.

На изучаемом дорожно-строительном предприятии часть косвенных затрат – по эксплуатации временных зданий и сооружений, содержанию пожарной и сторожевой охраны, геодезическим работам, проектированию производства работ – были переклассифицированы в прямые затраты с возможностью отнесения их на отдельный заказ в рамках позаказного метода учета затрат на производство, следовательно обязанность по распределению данных расходов исчезает.

Расходы по содержанию автомобильного и водного транспорта (по транспортным цехам) и общецеховые транспортные расходы (управленческие расходы транспортных участков) и расходы по эксплуатации машин и механизмов (по транспортным цехам) накапливаются за месяц по каждой инвентарной единице транспорта на свободных счетах 22 «Транспортное обслуживание» и 24 «Эксплуатация машин и механизмов» и распределяются на объекты обслуживания пропорционально количеству отработанных часов по группам машин и механизмов. Проведя анализ установленного порядка распределения косвенных затрат и формирования себестоимости строительной продукции (работ) в рамках взаимного оказания услуг подразделениями друг другу, можно определить, что затраты по содержанию транспорта и эксплуатации строительных машин и механизмов формируют циклические затраты в зависимо-

сти от вида вспомогательного производства, в котором данные машины и механизмы были использованы. Например, автобусы и краны на пневмоходу, используемые на железнодорожном тупике; сварочные агрегаты для энергоучастка. Расходы по содержанию и эксплуатации железнодорожного тупика являются заготовительными расходами, которые включаются в стоимость материалов и оборудования, поступающих железнодорожным транспортом. В конце месяца полная сумма расходов распределяется пропорционально количеству переработанных грузов в вагонах. Расходы энергоучастков накапливаются за месяц и распределяются пропорционально трудозатратам в человеко-часах.

Остальные расходы по содержанию транспорта и расходы по эксплуатации машин и механизмов приходятся на ремонтно-механические мастерские, в которых данные машины используются. Расходы ремонтно-механических мастерских накапливаются за месяц и распределяются пропорционально трудозатратам на ремонт или техническое обслуживание каждой единицы транспорта и техники.

Кроме того, имеются также машины и механизмы, используемые на причалах (бульдозеры), на ремонтно-строительных участках (средства малой механизации), расходы по которым являются циклическими и релевантными для дальнейшего распределения. Расходы по содержанию и эксплуатации причалов являются заготовительными расходами, которые включаются в стоимость материалов, поступающих водным транспортом и выгружаемых на причалах. В конце месяца полная сумма расходов распределяется пропорционально количеству переработанных грузов в аналитическом учете по местам хранения, которыми являются причалы. Расходы ремонтно-строительных участков накапливаются за месяц и распределяются пропорционально трудозатратам в человеко-часах.

Исходя из установленной методики распределения косвенных затрат для устранения циклических затрат, возникших в результате использования машин и механизмов на железнодорожном тупике и причалах необходимо произвести вторичное распределение или перераспределение циклических косвенных затрат пропорционально количеству переработанных грузов в вагонах, поступающих железнодорожным транспортом и выгружаемых на причалах соответственно.

Часть циклических затрат, возникших при эксплуатации машин и механизмов в ремонтно-механических мастерских, можно идентифицировать как расходы будущих периодов, например расходы по неравномерно производимому ремонту, а также другие расходы, если они связаны с предстоящими работами по договору подряда, поэтому их отнесение на следующий отчетный период является оправданным.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Бабаев, Ю.А. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)/Ю.А.Бабаев.-М.: Вузовский учебник,2011.-235с.
2. Бехтерева, Е.В. Рациональный и эффективный учет расходов/Е.В. Бехтерева.-М.: Омега-Л,2010.-156с.
3. Бримсон, Д., Антос, Д. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании/Д.Бримсон, Д.Антос.- М.: Вершина, 2007.-451с.
4. Валиков, И.Б. Распределение накладных расходов с применением метода процентных соотношений//Международный бухгалтерский учет.-2010.-№17.-с.45-56.
5. Воронова, Е.Ю., Улина, Г.В. Управленческий учет на предприятии/Е.Ю.Воронова, Г.В.Улина.-М.: Проспект,2008.-326с.
6. Гайфулина, Н.П. Информационная значимость планирования и контроля накладных расходов в управлении себестоимостью продукции (работ, услуг) организации//Бухгалтер и закон.-2011.-№7.-с.12-25.
7. Ивашкевич, В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу./В.Б.Ивашкевич.-М.: Финансы и Статистика,2009.-258с.
8. Каширина, М.В. Учет затрат на строительство объекта//Учет в строительстве.-2009.-№7.-с.25-39.
9. Киселева, И.И. Распределение косвенных расходов в многопрофильных организациях//Финансовая газета.-2011.-№40.-с.12-18.
10. Кондукова, Э.В. АВС: себестоимость без искажений/Э.В. Кондукова.-М.: ЭКС-МО,2010.-264с.
11. Котлячков, О.В. Адаптация международных систем учета затрат в коммерческих организациях для целей управления// Международный бухгалтерский учет.-2011.-№41.-с.21-33.
12. Лоскутова, Н.И., Бухтиярова, Т.И. Организация учета расходов по местам возникновения затрат//Вестник ЮУрГУ.-2010.-№13.-с.38-49.
13. Макарова, К.С. Совершенствование распределения косвенных затрат при позаказном методе//Финансовые и бухгалтерские консультации.-2008.-№11.-с.10-17.
14. Мизиковский, Е.А.,Булычева, Т.В. Нормативный метод как элемент системы контроля за производственными затратами//Аудиторские ведомости.-2010.-№12.-с.17-23.
15. Слободняк, И.А. Распределение управленческих расходов организации//Международный бухгалтерский учет.-2012.-№1.-с.23-36.
16. Слободняк,И.А., Хассел Л. Международные стандарты финансовой отчетности: европейский опыт и адаптация в России/И.А.Слободняк, Л.Хассел.-Иркутск.: Изд-во БГУ-ЭП,2008.-287с.
17. Соколов, Г.К. Технология строительного производства./Г.К.Соколов.-М.: Издательский центр «Академия»,2008.-544с.
18. Пивкин, С.А. Косвенные затраты и расход денежных средств производственного предприятия//Международный бухгалтерский учет.-2010.-№27.-с.34-42.