

Костенко В. В.

*аспирант кафедры «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»,
ГОУ ВПО «Сургутский государственный университет
Ханты-Мансийского автономного округа – Югры»*

Проблемы классификации косвенных затрат в дорожном строительстве

***Аннотация.** В статье предложена номенклатура косвенных расходов в подрядной дорожно-строительной организации в целях создания эффективной системы учёта и распределения косвенных затрат. В связи с этим уточняется трактовка понятия «косвенные расходы», рассматриваются существующие системы управления косвенными затратами и проблемы классификации косвенных затрат как в отечественной, так и в зарубежной практике.*

***Ключевые слова:** косвенные затраты, накладные расходы, системы управления затратами, циклические затраты, ранжируемые затраты, равнозначные затраты.*

Problems of classification of indirect expenses in road building

***The summary.** The article proposes the classification of indirect costs of road construction in order to create an effective system of accounting and allocation of indirect costs. Thus, the term indirect costs is defined more concretely. The article deals with the existing control system indirect costs and classification problem of indirect costs.*

***Keywords:** indirect costs, overhead costs, cost management systems, cyclical costs, ranzhiruemye costs, equivalent costs.*

Наиболее управляемыми с точки зрения поиска резервов экономии, роста прибыли, и повышения рентабельности являются косвенные расходы предприятия. В настоящее время во всех отраслях строительной сферы достаточно четко прослеживается тенденция к увеличению доли косвенных расходов в себестоимости продукции. Правильный и грамотный выбор классификационного признака косвенных расходов является одной из важнейших задач, которая и определяет эффективность системы управления косвенными затратами. Выбор классификационного признака для построения научно обоснованной классификации косвенных расходов наиболее зависит от характера производственного процесса до-

рожного строительства и является основополагающим фактором для создания эффективной системы управления косвенными затратами.

Для эффективного управления затратами в отечественной практике применялись такие методы планирования, учета и контроля издержек производства как метод от достигнутого уровня по отношению к сметной стоимости выполненных строительно-монтажных работ, метод планирования издержек по действующим территориальным сметным расценкам с корректировкой на намеченные мероприятия и разделением на неполный и полный учет нормативных затрат. Каждый из этих методов отражает особенности технологий конкретных строительно-монтажных организаций, влияние изменения и отсутствия сметных норм и адекватное определение плановой величины накладных расходов, которое подтверждается наличием накладных расходов, являющихся таковыми, но не включающимися в нормы.

Зарубежные экономисты (1935–1950 гг.) использовали систему управления затратами «Стандарт-кост» – сравнительная оценка фактических показателей прибыли и издержек с плановыми, принимаемыми на основе фактических данных за предшествующие периоды. В 1936–1950 гг. получил развитие «директ-костинг» – контроль затрат при колебаниях объема производства, в котором разграничиваются прямые производственные и косвенные накладные расходы, а в 1970 г. – контроллинг, который сочетает в себе «стандарт-кост» и «директ-костинг» и основан на внедрении в практику методов современного менеджмента. В настоящее время довольно распространенными системами управления затратами являются метод учета затрат по видам деятельности (ABC-метод), особенность которого заключается в распределении накладных расходов в соответствии с детальным расчетом ресурсов, а не на основании прямых затрат или учета полного объема выпускаемой продукции; управленческий учет, включающий в себя оценку величины, группировку, обобщение, планирование, нормирование, контроль и анализ затрат. Проведенный анализ исторического опыта управления затратами позволяет говорить о том, что современные системы управления затратами в любой строительной отрасли являются синтезом отечественных методов планирования, учета и контроля издержек производства и зарубежного опыта управления затратами, а также свидетельствует об отсутствии обособленной системы управления косвенными затратами применительно к дорожно-строительной отрасли.

Учитывая вышесказанное, необходимо рассмотреть существующие методики учета косвенных затрат в строительстве. Например, предлага-

ется использовать основанную на принципах АBB (Activity based budgeting) методику бюджетирования косвенных затрат по центрам ответственности на предприятиях промышленности строительных материалов, призванную обеспечивать действенный контроль по расходу ресурсов путем выявления и контроля отклонений от норм [4]. Предлагается использовать номенклатуру статей косвенных затрат, включающую косвенные переменные затраты в рамках технологических процессов, накладные затраты в рамках обслуживающих процессов, потери производственные и внепроизводственные затраты и учетно-аналитическую модель управления затратами, основанная на использовании попроцессно-нормативного метода учета затрат. В рамках попроцессно-нормативного метода учета затрат косвенные затраты представляются как набор функций (процессов) строительной организации. В условиях применения попроцессно-ориентированного бюджетирования традиционная схема бюджетов, применяемая в строительных организациях, должна быть пересмотрена. К традиционным операционным бюджетам должны быть добавлены следующие виды бюджетов: бюджет операций и бюджет ресурсов.

Предлагается использовать методику функционального построения учета косвенных затрат и калькулирования себестоимости на базе внедрения на строительных предприятиях интернациональной модели организации финансового учета-базирующейся на 30-х счетах и на элементах затрат [3].

В ряде источников обосновывается структурно-факторный подход к выделению центров косвенных затрат в жилищном строительстве по местам их возникновения, учитывая наличие специфических видов расходов: затрат на создание и содержание временных сооружений, на привязку типового проекта к территориальным условиям и других расходов [6]. Кроме того предлагается группировка косвенных затрат организаций жилищного строительства, основанная на делении затрат на переменные и постоянные, производственные и непроизводственные, в которой выделяются постоянные и переменные затраты вспомогательных производств; постоянные затраты, связанные с использованием машин и механизмов; постоянные общепроизводственные расходы, связанные с обслуживанием процесса строительства в целом по организации и переменные общепроизводственные расходы, связанные с обслуживанием процесса строительства на конкретных объектах; постоянные и переменные общехозяйственные расходы; постоянные и переменные коммерческие расходы. Таким образом, невозможно определить, какую часть оплаты труда учитывать в составе косвенных затрат,

а какую включать в прямые затраты дорожно-строительной организации. Следовательно, проблема классификации косвенных затрат в дорожном строительстве остается открытой наряду с поиском универсального определения косвенных расходов и разработкой интегрированной системы управления косвенными затратами.

В настоящее время нет единого определения косвенных расходов с точки зрения управленческого бухгалтерского учета, поскольку любое деление затрат на: прямые и косвенные является условным. Например, налогоплательщик вправе сам решать, какие группы расходов относить к прямым, а какие к косвенным, но любое решение должно быть логично, экономически обоснованно и диктоваться спецификой работы дорожно-строительной организации.

В зарубежной практике понятие накладных расходов не меняется с середины прошлого века. К. Друри определяет накладные затраты как затраты труда вспомогательных рабочих, затраты дополнительных материалов и косвенные расходы, т.е. те расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на прямые затраты на продукцию, производственный процесс, торговую площадь, покупательскую группу. Немецкие экономисты Р. Мюллендорф и М. Карренбауэр накладными называют издержки, причина возникновения которых связана сразу с несколькими носителями или с несколькими участками производства. Американские ученые Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Кондуэлл трактуют накладные расходы как затраты, которые нельзя отнести к прямым материальным затратам и прямым затратам на оплату труда [1]. При этом существуют различия в трактовке накладных расходов в отечественном учете и мировой практике: общепроизводственные расходы (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховые) в российском учете это производственные накладные расходы в мировой практике; общехозяйственные расходы — это административные расходы, а расходы на продажу — коммерческие расходы.

В отечественном учете при разделении расходов на основные и накладные длительное время использовался критерий технологической зависимости: накладными расходами считались расходы, не связанные с технологией производства. Так В. Б. Ивашкевич [5] определяет накладные расходы как «дополнительные к основным затратам, расходы, необходимые для обеспечения процессов производства и обращения». Такие издержки учитываются как отдельный комплекс и распределяются по видам конкретных продуктов при помощи косвенных расчетов.

Как видно большинство ученых отрицают связь накладных расходов с технологическим процессом, но высокий рост накладных расходов в общих затратах дорожно-строительной организации дает основание увязать их с косвенными, непосредственно приближенными к процессу дорожного строительства. Мы будем говорить о косвенных расходах с точки зрения их экономической роли в изготовлении продукции и делить их на *косвенные основные расходы* – косвенные расходы, которые находятся в прямой зависимости от времени работы оборудования или массы перевозимых грузов и других факторов и *косвенные накладные расходы*. – косвенные расходы, которые могут быть распределены между объектами калькулирования лишь в зависимости от характера технологии и организации производства в дорожно-строительной организации.

Долгосрочный характер освоения капитальных вложений, длительная продолжительность дорожного строительства, высокая мобильность трудовых и технических ресурсов обуславливают различное время возникновения косвенных затрат. Следовательно, будет целесообразно выделить так называемые *циклические и нециклические косвенные затраты* по видам деятельности дорожно-строительной организации, а также *ранжируемые затраты* – циклические косвенные затраты с ранжированием затрат в целях их последующего распределения и *равнозначные затраты* – циклические косвенные затраты, уровень существенности и приоритетности которых для целей распределения и учета остается одинаковым. С учетом вышесказанного нами рекомендуется иная группировка косвенных затрат в подрядной дорожно-строительной организации для целей учета и распределения косвенных затрат. Высокая степень детализации косвенных затрат необходима для обеспечения руководящего состава подробной информацией о величине произведенных затрат в зависимости от места возникновения и формы использования, соответственно затраты на 5 уровне можно конкретизировать по их содержанию и произвести их ранжирование, присвоив каждой статье косвенных затрат свой порядковый номер для целей последующего распределения. Расходы на содержание транспорта учитываются на отдельно открытом для этих целей балансовом счете, который предназначен для учета расходов на содержание автомобильного и водного транспорта. Они накапливаются за месяц отдельно по каждой инвентарной единице транспорта. К статье «Общехозяйственные расходы на транспорт» относятся управленческие расходы транспортных участков, которые организованы в соответствии со структурой и штатным расписанием. Порядковый номер 12 для общепроизводственных, общехозяйствен-

ных и обслуживающих производств и хозяйств означает, что эти косвенные накладные расходы равнозначны для распределения.

Литература

1. Асаул А. Н., Никольская Е. Г. Управление затратами. СПб.: Питер, 2008.
2. Аткинсон Э. А., Банкер Р. Д., Каплан С. Р., Янг С. М. Управленческий учет. М.: Издательский дом Вильяме, 2007.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет. М.: издательское объединение ЮНИТИ, 2007.
4. Желнин, С.В. Управление производственными затратами строительного предприятия. М.: издательское объединение ЮНИТИ, 2007.
5. Ивашкевич В. Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу. М.: Финансы и Статистика, 2009.
6. Карпов А. Е. Серия 100% практического бюджетирования. Бюджетирование как инструмент управления. М.: Результат и качество, 2007.
7. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. М.: Издательский дом Дашков и К, 2008.