

Учет затрат и калькулирование себестоимости на автотранспортных предприятиях

© 2013 Калинина Татьяна Борисовна
Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова
Email: kalinina.mos@yandex.ru

Раскрываются понятия затрат и калькулирования себестоимости, методы учета затрат и калькулирования себестоимости на автотранспортных предприятиях.

Ключевые слова: затраты, расходы, калькулирование себестоимости, управленческий учет.

Представление о *затратах* организации основывается на следующих важных положениях:

- затраты определяются использованием ресурсов, они отражают, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции;

- объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах;

- определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают для определенной функции (производства продукции, ее реализации) или производственного подразделения организации.

Таким образом, под *затратами* необходимо понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, а под *расходами* - уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности¹.

Большое значение для правильной организации учета затрат на автотранспортном предприятии имеет их научно обоснованная классификация.

Наиболее полной, по нашему мнению, является классификация затрат, описанная В.Э. Керимовым².

Все затраты можно классифицировать в зависимости от целей управленческого учета (см. таблицу).

По нашему мнению, наиболее применимым с практической точки зрения является подразделение затрат на постоянные и переменные, прямые и косвенные в процессе выполнения учетных функций, а также релевантные и нерелевантные в процессе принятия управленческих решений.

Производственный процесс на автотранспортном предприятии - это комплекс функций, осуществление которых позволяет обеспечить непрерывность перевозочного процесса.

Классификация производственных затрат на автотранспортном предприятии - это группировка расходов по технологическому назначению и экономическому содержанию, позволяющая управлять формированием себестоимости перевозок, работ, услуг по ходу выполнения производственного процесса на предприятиях автомобильного транспорта.

По технологическому назначению расходы подразделяются на основные (технологические) и вспомогательные (по обслуживанию производства и управлению).

Классификация затрат

Направления управленческого учета	Классификационные признаки и группы
1. Процесс принятия управленческих решений	Явные и альтернативные Релевантные и нерелевантные Эффективные и неэффективные
2. Процесс прогнозирования	Краткосрочные и долгосрочные
3. Процесс планирования	Планируемые и не планируемые
4. Процесс нормирования	Нормы и нормативы и отклонение от них
5. Процесс организации	По местам и сферам возникновения, видам деятельности и центрам затрат
6. Процесс учета	Одноэлементные и комплексные По статьям калькуляции и экономическим элементам; постоянные и переменные; основные и накладные; прямые и косвенные; текущие, затраты будущего периода, предстоящие
7. Процесс контроля	Контролируемые и неконтролируемые
8. Процесс регулирования	Регулируемые и нерегулируемые
9. Процесс стимулирования	Обязательные и поощрительные
10. Процесс анализа	Фактические, плановые, сметные

Основные (технологические) затраты непосредственно связаны с перемещением грузов (пассажиров) автомобильным транспортом. К ним относятся расходы на основную заработную плату водителей с отчислениями на социальные нужды, расход топлива, смазочных и прочих эксплуатационных материалов, расходы на восстановление и ремонт автомобильных шин, амортизационные отчисления по подвижному составу. Технологические затраты составляют около 80 % общей суммы затрат на перевозки.

Вспомогательные затраты включают расходы на техническое, производственно-техническое и хозяйственное обслуживание, а также на управление производством. Образование затрат на техническое обслуживание связано с поддержанием подвижного состава автотранспортного предприятия в технически исправном состоянии.

Основным отраслевым нормативным документом по учету затрат является Инструкция по составу, учету и калькулированию затрат, включаемых в себестоимость перевозок (работ, услуг) предприятий автомобильного транспорта от 29 августа 1995 г.

Согласно Инструкции затраты по основной деятельности на автомобильном транспорте классифицируются по ряду признаков:

- по статьям и элементам затрат;
- по видам перевозок: грузовым, пассажирским (автобусным, таксомоторным) и другим видам работ;
- по видам оплаты работ: грузовым автомобилям, работающим по тарифу за 1 т перевозимого груза; грузовым автомобилям, работающим по почасовому тарифу; грузовым автомобилям, работающим с оплатой за авто-тонно-час; автобусам, работающим по почасовому тарифу; автобусам, работающим по тарифу за 1 пассажиро-километр, в том числе по автобусам, работающим на городских маршрутах, по другим видам оплаты перевозок грузов и пассажиров.

Все затраты, образующие себестоимость перевозок автомобильным транспортом, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим **элементам затрат**:

- а) затраты на оплату труда;
- б) отчисления на социальные нужды;
- в) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- г) амортизация основных фондов;
- д) прочие затраты.

Группировка по элементам затрат необходима для выявления фактического расходования в производственном процессе предприятий материальных, трудовых и финансовых ресурсов, определения потребности предприятия в этих

ресурсах для осуществления перевозок автомобильным транспортом, выполнения работ (услуг) по транспортно-экспедиционному обеспечению.

На автомобильном транспорте при учете и калькулировании себестоимости перевозок (работ, услуг) применяется следующая **группировка по статьям затрат**:

а) затраты, непосредственно связанные с перевозками и производством других работ и услуг, в том числе:

- заработная плата водителей автомобилей (грузовых, автобусов, легковых такси) и кондукторов автобусов;
 - отчисления на социальные нужды;
 - автомобильное топливо;
 - смазочные и прочие эксплуатационные материалы;
 - износ и ремонт автомобильной резины;
 - техническое обслуживание и эксплуатационный ремонт автомобилей;
 - амортизация подвижного состава;
- б) общехозяйственные расходы.

По способу включения в себестоимость перевозок затраты разделяются на прямые и косвенные.

Прямыми считаются затраты, которые связаны с производством отдельных видов продукции и могут быть отнесены на себестоимость непосредственно по данным первичных документов. К таким затратам относятся: заработная плата водителей автомобилей и кондукторов автобусов; отчисления на социальные нужды; затраты на автомобильное топливо; смазочные и прочие эксплуатационные материалы, износ и ремонт автомобильной резины; техническое обслуживание и эксплуатационный ремонт автомобилей; амортизация подвижного состава.

Косвенные затраты в части, приходящейся на затраты по управлению предприятием, распределяются между видами перевозок пропорционально общим суммам прямых затрат, отнесенных на каждый из данных видов перевозок.

Общая величина затрат по видам перевозок определяется суммированием прямых и относимых на них косвенных расходов.

По отношению к объему производства затраты делятся на переменные и постоянные.

К переменным относятся затраты, которые изменяются пропорционально общему пробегу автомобилей, - на топливо, смазочные материалы, техническое обслуживание и ремонт, восстановление и ремонт шин, амортизационные отчисления на восстановление подвижного состава.

Постоянные затраты не зависят от пробега подвижного состава. К ним относятся затраты,

связанные с управлением предприятием; амортизационные отчисления на восстановление подвижного состава, по которому нормы амортизации устанавливаются без учета пробега³.

В современной экономической литературе **калькулирование** определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг).

Задача калькулирования - определить затраты, которые приходятся на единицу продукции (работ, услуг).

Себестоимость перевозок - это стоимостная оценка затрат всех видов ресурсов, используемых для осуществления перевозок автомобильным транспортом (других работ и услуг, выполняемых автомобильным транспортом).

Себестоимость перевозок как показатель имеет большое значение при оценке автотранспортной деятельности, поскольку оказывает решающее влияние на финансовое состояние перевозчика: чем ниже себестоимость, тем лучше финансовое состояние автотранспортного предприятия или индивидуального предпринимателя, осуществляющих перевозки грузов или пассажиров. В свою очередь, снижение себестоимости перевозок оказывает сильное влияние на финансовое состояние заказчиков транспортных услуг (грузовладельцев), поскольку при снижении себестоимости перевозок появляются возможности для снижения тарифов и, соответственно, для снижения себестоимости продукции других отраслей экономики и увеличения спроса на транспортные услуги. На пассажирском транспорте снижение тарифов служит важным фактором увеличения объема перевозок и повышения благосостояния населения.

Поскольку продукцией автотранспортного предприятия являются выполненные перевозки, постольку калькуляция себестоимости автомобильных перевозок есть средняя величина эксплуатационных расходов, приходящихся на единицу транспортной работы.

Калькуляция себестоимости автомобильных перевозок производится на 1 т·км или на 1 км для грузовых перевозок, на 1 пассажиро-км для пассажирских перевозок. Для укрупнения и облегчения расчетов при планировании, учете и калькулировании себестоимости могут использоваться укрупненные единицы: 10 т·км и 10 пассажиро-км.

При смешанных автомобильных перевозках калькуляционные единицы определяют путем перевода выработки в соизмеримые единицы по переводным коэффициентам. В этом случае общую выработку в приведенных тонно-километрах получают умножением количества вырабо-

ванных единиц по разным видам перевозок на соответствующие переводные коэффициенты, в результате чего получаются условные приведенные тонно-километры, в которых выражается вся работа предприятия и получается себестоимость условных усредненных приведенных 10 т·км.

Наиболее распространенными методами учета затрат на российских автотранспортных предприятиях являются пооперационный и позаказный методы учета затрат.

При пооперационном методе производится группировка затрат по объектам (видам работ и услуг) в целом по автотранспорту или с выделением его на грузовой и пассажирский. Внутри данных аналитических счетов могут быть выделены:

- пассажирские перевозки в автобусах (городские, пригородные, междугородные, международные);
- пассажирские перевозки на маршрутном такси и др.

При оказании индивидуальных услуг на автотранспортных предприятиях может применяться позаказный метод учета затрат. Объектом калькулирования является отдельный заказ. Сущность данного метода заключается в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькулирования по отдельным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения⁴.

Рассмотрим международный опыт в области структуры затрат на автотранспортных предприятиях Германии, США, Франции, Англии.

Согласно исследованию А.А. Петухова⁵ в структуре затрат французских автомобильных предприятий выделяются три группы затрат: повременные (включая заработную плату водителей, амортизацию подвижного состава и страхование), покิโลметровые (включая затраты на топливо, восстановление износа шин, ремонт подвижного состава, платные автодороги) и косвенные затраты. Более 50 % всех затрат приходится на повременные затраты.

В Германии калькуляция себестоимости также состоит из трех разделов: постоянные (плата за пользование транспортными средствами, потери от инфляции, налог на транспортные средства, страхование средств производства, оплата гарантийного обслуживания, заработная плата предпринимателей, управленческого персонала и водителей, включая отчисления на социальное страхование и т.д.), переменные (отчисления на амортизацию, затраты на топливо и смазочно-эксплуатационные материалы, шины, затраты на тех-

ническое обслуживание и ремонт, а также налогообложение прибыли) и косвенные затраты. Все затраты группируются в зависимости от массы подвижного состава. При расчете также учитываются срок службы автомобиля, пробег с начала эксплуатации, пробег одной шины и прочее.

В Англии вследствие отличной от большинства европейских государств системы единиц расчет переменных затрат производится на 1 милю, на 1 день, неделю, год из расчета 8-часового дня и 45-недельного года. В структуре себестоимости поврежденные и косвенные затраты составляют чуть меньше 50 %, остальная часть - прямые.

В США применяется следующая классификация статей себестоимости перевозок:

1) административно-управленческие затраты (оплата труда руководителей);

2) заработная плата водителей и ремонтных рабочих;

3) начисления на заработную плату (налоги на пособие по безработице, страхование, пособия при увольнении);

4) затраты на эксплуатацию, включающие затраты на техобслуживание и ремонт, стоимость топлива, масла, смазки и т.д.: шины, затраты на ремонт и техобслуживание у подрядчика;

5) накладные расходы, состоящие из административных расходов (программы, канцелярские товары и т.д.), арендной платы за здания и обслуживание, оплата адвокатам и т.д.;

6) налоги и лицензии (топливо, масло, регистрация движимого и недвижимого имущества);

7) амортизационные отчисления (здания, сооружения, регистрация движимого и недвижимого имущества);

8) арендная плата (за автомобили, автомобили с водителями, плата отправителю груза за сортировку или доставку груза).

Таким образом, в различных странах применяется различная терминология в структуре затрат, тем не менее можно выделить постоянные, переменные и косвенные затраты. Более подробная классификация затрат существует в США.

Учет затрат на транспортные услуги является наиболее трудоемким и сложным участком учета на автотранспортных предприятиях. Целью его совершенствования для управленческого учета выступает достижение такой организации учета затрат, при которой будут удовлетворены потребности в данных учета для управления при минимальных трудовых затратах.

¹ Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики : учеб. пособие. М., 2004. С. 13-14.

² Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 6-е изд., изм. и доп. М., 2008. С. 49-72.

³ Шутикова Ж.Ф. Бухгалтерский учет на автотранспортном предприятии. М., 2000. С. 56-74.

⁴ Супрунова Е.А, Миерманова С.Т. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в автотранспорте : учеб. пособие. Омск, 2009. С. 54-150.

⁵ Петухов А.А. Организационные системы управленческого учета в автотранспортных хозяйствах : монография / под ред. В.Э. Керимова. М., 2007. С. 44-47.

Поступила в редакцию 03.03.2013 г.