

2. Баумгартен Л.В. Управление качеств в туризме. Практикум: учеб. пособ. / Л.В. Баумгартен – М.: КНОРУС, 2008. – 288 с.
3. Шульгина Л.М. Маркетинг підприємств туристичного бізнесу : монографія / Л.М. Шульгина – К.: Нац. торг. – екон. ун-т, 2005. – 579 с.
4. Нешков М. Пътнически агенции и транспорт в туризма / М. Нешков – Варна: Издательство «Наука и икономика», 2007. – 240 с.
5. Гаврилюк С.П. Конкурентоспроможність підприємств у сфері туристичного бізнесу: Навч. посіб./ С.П. Гаврилюк – К.: Київ. Нац. торг. – екон. ун-т, 2006. – 180 с.
6. Скобкин С.С. Маркетинг и продажи в гостинничном бизнесе: учеб-практ. пособ. / С.С. Скобкин – М.: Юристь, 2001. – 224 с.
7. Рибов М. Туризмът в ерата на качеството. Първо издание./ Манол Рибов – София, Издателство «Тракия - М», 2003. – 720 с.
8. Нездойминов С.Г. Туризм як фактор регіонального розвитку: методологічний аспект та практичний досвід./ С.Г. Нездойминов. – Одеса: Астропринт, 2009. – 304 с.

Рецензент доктор екон. наук, професор В.Ф. Семенов

657

*Скрытник М.И., к.э.н., доцент,
Национальная академия статистики, учёта и аудита, г. Киев*

ПОРЯДОК РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ И ВКЛЮЧЕНИЕ ИХ В СОСТАВ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Распределение косвенных расходов и их включение в состав себестоимости промышленной продукции остается одним из проблемных вопросов в национальном учете. Это обусловлено тем, что при распределении общепроизводственных расходов появляются излишне распределенные или нераспределенные общепроизводственные расходы. Недостаточность законодательного и методического регулирования учета излишне распределенных общепроизводственных расходов определяет первоочередную важность решения этого вопроса.

Вопросы учета и распределения косвенных расходов изучаются в трудах многих экономистов. Так, С. Голов на основании положений П(С)БУ 16 исследует порядок отнесения постоянных общепроизводственных расходов на себестоимость продукции. В ходе своего исследования он отмечает, что отнесение затрат к определенному объекту должно осуществляться экономически целесообразным путем, то есть при этом следует руководствоваться принципом соотношения затрат и выгод [1]. И. Буфатиной, Н. Огийчуком, Л. Лавриненко, Т. Шевяковой замечено, что абсолютно точного разделения расходов на постоянные и переменные не может быть, поскольку имеются расходы, которые содержат в себе постоянную и переменную части. В качестве примера авторы приводят оплату труда аппарата управления производством, которая может включать в себя как постоянную часть (оклад), так и переменную (вознаграждения, премии и др.) [2, с. 4; 3, с. 35]. Однако, что касается вопроса несовершенства учета нераспределенных и излишне распределенных общепроизводственных расходов, то упомянутые авторы не выделяют этой проблемы, а лишь излагают существующий порядок. Как отмечает Л. Слюсарчук, кроме используемых отечественными предприятиями методов распределения общепроизводственных расходов, в зарубежной практике существует еще один метод – метод долевого распределения пропорционально основным затратам. Однако, по мнению автора, он не всегда эффективен для различных видов деятельности [4]. Кроме того, Л. Слюсарчук подробно изучает применяемые за рубежом методы распределения накладных затрат, которые облегчают работу учетчиков [5]. О. Кононенко, исследуя требования П(С)БУ в части косвенных расходов, обосновывает необходимость их частичного исключения из состава остатков незавершенного производства и готовой продукции [6]. В целом, авторы сходятся во мнении о несовершенстве законодательства, регулирующего порядок учета общепроизводственных расходов, их распределения и включения в себестоимость продукции.

В условиях рыночной экономики одной из важнейших проблем современного бухгалтерского учета является необходимость совершенствования используемой предприятиями методики распределения и отражения в отчетности общепроизводственных расходов, а также порядок их включения в состав себестоимости продукции.

Целью статьи является изучения порядка распределения косвенных расходов путём их включения в себестоимость продукции.

Косвенные, или не прямые, расходы присутствуют в составе себестоимости любой продукции. Эти затраты составляют комплексные статьи калькуляции, которые отличаются по функциональной роли в производственном процессе.

В соответствии с П(С)БУ 3 и П(С)БУ 16 не прямые затраты предприятия делятся на общепроизводственные и другие затраты операционной деятельности: административные затраты, затраты на сбыт и прочие операционные затраты.

Косвенные затраты непосредственно связаны с процессом производства, но не могут быть отнесены к конкретному виду продукции экономически целесообразным путем. Это вызывает необходимость их распределения между различными видами продукции. Таким образом, косвенные расходы не могут прямо включаться в себестоимость продукции.

Согласно П(С)БУ 16 «Расходы», к общепроизводственным расходам относятся: стоимость вспомогательных материалов, заработная плата аппарата управления цехами, участками, затраты на содержание и ремонт зданий, помещений и оборудования общепроизводственного назначения, арендная плата, коммунальные услуги и т. д. В пункте 16 П(С)БУ16 указано, что предприятиям дано право самостоятельно устанавливать перечень и состав переменных и постоянных производственных накладных расходов, которые следует отразить в документе об учетной политике предприятия.

Помимо общепроизводственных расходов в состав производственной себестоимости продукции (работ, услуг) включаются прямые материальные расходы, прямые расходы на оплату труда, прочие прямые расходы. Прямыми эти затраты названы не случайно, а исходя из того, что они могут быть отнесены непосредственно к определенному объекту затрат экономически целесообразным путем.

Что касается общепроизводственных расходов, то они, напротив, относятся к непрямым (косвенным) расходам, поскольку их невозможно выделить в стоимости каждого вида продукции экономически целесообразным путем.

Выражение «экономически целесообразным путем» означает, что при отнесении затрат к определенному объекту следует руководствоваться принципом соотношения затрат и выгод.

Что касается других особенностей общепроизводственных расходов, то в отличие от прямых расходов, которые всегда являются переменными, общепроизводственные расходы могут быть как переменными, так и постоянными.

Накопление общепроизводственных расходов ведут в ведомостях по цехам на субсчетах к счету 91 «Общепроизводственные расходы». На практике можно встретить накопление затрат на счете 91 по предприятию в целом. Это объясняется тем, что такие расходы для дальнейшего распределения планируют в целом по предприятию, а не по конкретному цеху.

Общепроизводственные расходы распределяются между счетами 23 «Производство» и 90 «Себестоимость реализации» (рис. 1).

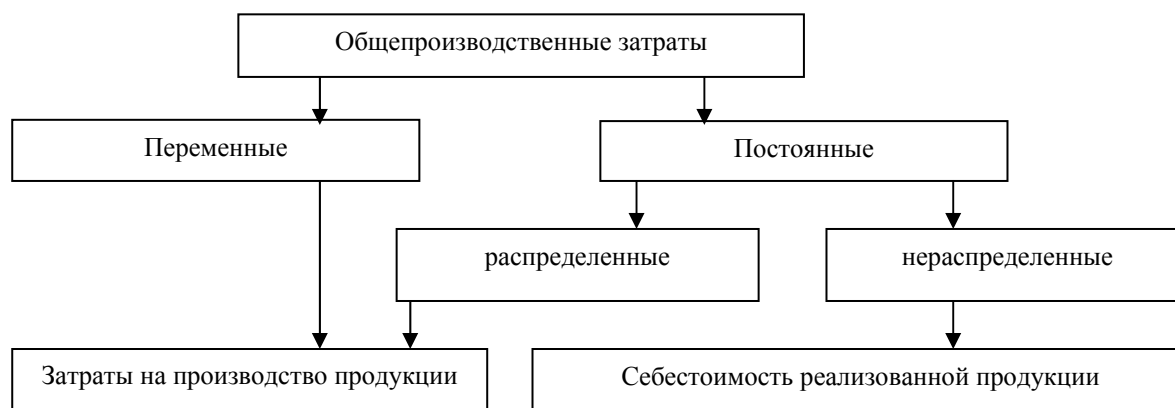


Рис. 1. Распределение общепроизводственных затрат

Распределение происходит из-за того, что не все затраты, собранные предприятием в течение месяца на счете 91 «Общепроизводственные расходы», могут быть отнесены в состав производственной себестоимости, а только их часть, в зависимости от соотношения фактического выпуска продукции и нормальной производственной мощности. Остальная часть признается затратами в период их возникновения. В экономической литературе отмечается, что показатель

нормальной мощности для многих предприятий в настоящее время отличается от того объема, который может быть достигнут в соответствии с технико-экономическими характеристиками оборудования.

Термины, относящиеся к распределению затрат, неодинаковы в различной экономической литературе. Чаще всего под «распределением затрат» понимается их отнесение на конкретный объект. (Также используются термины *cost reallocation*, *cost assignment*, *cost apportionment*, *cost distribution* и *cost tracing*. Термины *cost application* и *cost absorption* универсальны, они используются на последней стадии распределения затрат на продукцию и на период.

Зарубежные авторы выделяют три основных момента распределения затрат [7, с. 275].

1. Выбираются объекты, на которые относятся затраты (независимая переменная). Например, продукция, услуги, переделы, контракты, цехи.

2. Выбираются и собираются затраты (зависимая переменная), которые следует отнести на объекты, например, основные материалы, трудозатраты, накладные расходы. Группа затрат (*cost pool*) – это определенная совокупность индивидуальных затрат.

3. Выбирается база распределения (*cost allocation base*), которая соотносит затраты или группы затрат с учетными объектом. Например, производственные косвенные затраты обычно распределяются пропорционально прямым трудо-часам или прямым машино-часам.

Общепроизводственные затраты распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения. Согласно П(С)БУ 16, те предприятия, которые заняты производством готовой продукции (выполнением работ, оказанием услуг), должны распределять общепроизводственные расходы (счет 91) между счетами 23 и 90 ежемесячно. В случае, когда фактический объем производства не достигает ожидаемого среднего уровня производства, в состав производственной себестоимости продукции включается лишь часть постоянных общепроизводственных расходов. Оставшаяся часть таких расходов, которые называются нераспределенными, подлежат списанию на затраты отчетного периода, в котором они возникли, и в состав производственной себестоимости не входят [8, с. 42]. Они включаются в состав себестоимости реализованной продукции, то есть списываются в дебет счета 90 «Себестоимость реализации».

В качестве критерия для такого распределения выбирают один из законодательно рекомендуемых [9] измерителей производственной деятельности, который и является базой распределения.

По мнению некоторых авторов [10, с. 143], способ распределения косвенных затрат пропорционально времени работы оборудования не нашел практического применения, так как «отсутствует организация учета во времени оборудования, но даже если бы такой учет был налажен, то его данные отражали бы часы работы машин разной производительности, хотя и одинаковых наименований». Поэтому целесообразно распределять такие затраты по коэффициентам в зависимости от сложности, мощности и стоимости оборудования цеха с определением сметной ставки затрат на один нормированный час по каждой группе производственного оборудования.

Базу распределения общепроизводственных расходов предприятие выбирает самостоятельно, однако выбранный критерий обязательно должен указывать на связь между общепроизводственными расходами и причинами, влияющими на них. Например, чем больше часов работает оборудование, тем выше будут расходы на электроэнергию. Поэтому для тех подразделений, которые оснащены большим количеством оборудования, в качестве базы распределения общепроизводственных расходов целесообразно применять количество часов работы оборудования. Так, Голов С.Ф. и Ефименко В.И. поддерживают тех экономистов, которые предлагают распределять накладные затраты пропорционально времени работы оборудования. Однако отметим, что отсутствие счетчиков работы машин делает проблематичным использование этой базы распределения.

Каждому предприятию следует выбрать в качестве базы распределения такую характеристику производственного процесса, изменение которой в наибольшей степени влияет на величину общепроизводственных расходов.

1. Например, материальные затраты могут быть приняты в качестве базы распределения на тех предприятиях, где немного такого оборудования, амортизация на которое прямо относится на себестоимость конкретной марки вина. Изменение размера амортизации мало повлияло бы на величину базы распределения, а, следовательно, и на величину общепроизводственных расходов и процесс их распределения, причём влияние оказывает только сумма материальных затрат.

2. У предприятий, обладающих значительным количеством оборудования, на величину общепроизводственных расходов влияет не только сумма материальных затрат, но и сумма амортизации оборудования. Изменение величины амортизации достаточно сильно повлияет на

величину базы распределения, и, как следствие, на величину общепроизводственных расходов. Отметим, что в состав прямых расходов не может включаться величина затрат на оплату труда. Одни и те же работники принимают участие в производстве не одной, а нескольких видов продукции. Поэтому зарплата для них не является прямыми расходами, а относится к общепроизводственным расходам.

3. Сумму начисленной заработной платы производственных рабочих целесообразно принимать в качестве базы распределения на тех предприятиях, которые при небольшом ассортименте выпускаемой продукции имеет значительное количество производственных рабочих. В этом случае величина общепроизводственных расходов будет находиться в наиболее тесной связи с изменением начисленной заработной платы производственных рабочих.

База распределения соответствует особенностям конкретного предприятия, и выбор неподходящей характеристики будет означать, что суммы общепроизводственных расходов, относимые на отдельные изделия (работы, услуги), неточно отразят понесенные расходы.

По мнению А. Бородкина, широкое применение условных баз при определении нормальной производственной мощности ведет к снижению практической целесообразности деления этих расходов на распределенные и нераспределенные [11, с. 39]. База распределения общепроизводственных расходов устанавливается предприятием самостоятельно и тогда, когда в состав предприятия входят подразделения, выпускающие готовую продукцию, и подразделения, оказывающие услуги. База распределения общепроизводственных расходов в данном случае может быть избрана как единая для каждого подразделения, так и индивидуальная для каждого из них.

В случае если предприятие занимается различными видами деятельности, которые отличаются сложностью труда и степенью механизации, целесообразно применять базу распределения общепроизводственных расходов для каждого вида деятельности в отдельности. Например, для цеха, где установлено оборудование, характерными будут такие статьи общепроизводственных расходов, как амортизация, содержание и эксплуатация оборудования, а также его ремонт и страхование. Поэтому оптимальным критерием для распределения таких расходов будут машино-часы. Кроме того, в качестве базы распределения могут быть избраны и такие показатели, как количество машин или балансовая стоимость оборудования. Если же деятельность связана с применением ручного или умственного труда, когда наиболее характерными общепроизводственными расходами будут расходы на управление производством или обслуживание производственного процесса, в качестве базы распределения можно принять заработную плату производственных рабочих.

Литература

1. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К., 2003. – 704 с.
2. Буфатина И. Учет в производстве / И. Буфатина // Все о бухгалтерском учете. – 2001. – №57. – С. 4 -17.
3. Огийчук Н.А. Учет производства сахара и сахарного сырья на предприятиях Харьковской области / Н.А. Огийчук, Л.В. Лавриненко, Т.П. Шевякова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №11. – С.32 – 36.
4. Слюсарчук Л.О. Методы распределения общепроизводственных расходов позаказной калькуляции / Л.О. Слюсарчук // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №8. – С.41-45.
5. Слюсарчук Л.О. Попроцессная калькуляция затрат / Л.О. Слюсарчук // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №9. – С.16-25.
6. Кононенко О.П. Учет общехозяйственных расходов согласно П(С)БУ / О.П. Кононенко // Налоги и бухгалтерский учет. – 2000. – №22. – С.28 - 32.
7. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / [Пер. с англ.; Под ред. Я.В.Соколова] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
8. Погорелова Н.О. Порядок распределения общепроизводственных расходов и налоговый учет / Н.О. Погорелова // Все о бухгалтерском учете. – 2001. – №51. – С.10-14.
9. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденные приказом Государственного комитета промышленной политики Украины от 02.02.2001г. № 47 // Бухгалтерия. – 2001. – №15. – С.9 - 12.
10. Маргулис А.Ш. Калькуляция себестоимости в промышленности / А.Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1975. – 530 с.
11. Бородкин А.С. Формировании и учет себестоимости продукции в рыночных условиях / А.С. Бородкин // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №3. – С.32 - 41.

Рецензент доктор экон. наук, профессор В.П. Пантелеев