

УДК 629.114.4.003.12

*А. П. МИХАЛКЕВИЧ, канд. экон. наук, профессор
Белорусский государственный экономический университет*

МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА СОДЕРЖАНИЕ И ЭКСПЛУАТАЦИЮ ГРУЗОВЫХ АВТОМОБИЛЕЙ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ПО ПЕРЕВОЗКЕ ГРУЗОВ

Содержит экономическую сущность и необходимость внедрения управленческого учета в практику субъектов хозяйствования, а также его место в системе бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг; изложены рекомендации по определению показателей деятельности транспортных организаций по перевозке грузов, объектов учета затрат и методы их отражения в системе бухгалтерского учета, предложены объекты калькуляции себестоимости транспортных услуг и методы их определения.

В связи с развитием рыночных экономических отношений к организации бухгалтерского учета предъявляются новые повышенные требования. Наиболее актуальной становится проблема приведения действующей системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и практикой организации бухгалтерского учета в зарубежных странах. Уровень развития национальной учетной системы определяется степенью ее адекватности развитию и состоянию экономики, а также требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Кроме того, в современных условиях международной экономической интеграции бухгалтерский учет становится одним из средств международного общения. Интернационализация бизнеса привела к тому, что многие аспекты учета как научного, так и практического направлений приобрели международную окраску. Поэтому учетная система нашей страны должна развиваться и совершенствоваться не только в соответствии с требованиями развития национальной экономики, но и в соответствии с основными положениями и принципами организации учета в зарубежных странах.

Для управления производственной и финансовой деятельностью субъектов хозяйствования необходим значительный объем учетно-аналитической информации, формирующейся в системе учета и отчетности. Благодаря ей руководителями и менеджерами организаций принимаются важные управленческие решения.

Роль бухгалтерского учета в системе управления заключается не только в обеспечении потребителей информацией, необходимой для принятия управленческих решений, но и для осуществления контроля за эффективностью использования производственного потенциала и финансовых ресурсов.

Экономическая информация, необходимая для управления субъектами хозяйствования, формируется при планировании, когда разрабатываются плановые показатели деятельности организации, в результате научно обоснованной постановки бухгалтерского учета результатов работы, а также анализа результатов деятельности субъекта хозяйствования за отчетный период. Формирование информации, необходимой для управления, осуществляется в рамках управленческого учета.

В связи с произошедшими изменениями в условиях развития экономики внедрение управленческого учета является объективной необходимостью. Это связано главным образом с развитием техники, внедрением новых технологий производства, науки и практики менеджмента, что обуславливает усложнение и увеличение расходов на управление и организацию производственного процесса. В результате действия различных причин и факторов из бухгалтерского учета был выделен управленческий учет, который превратился в самостоятельную учетную систему, развивается и совершенствуется в соответствии с требованиями управления деятельностью субъектов в современных условиях хозяйствования.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг являются основными учетными разделами управленческого учета.

Основными задачами управленческого учета, в том числе учета затрат и калькулирования себестоимости выполненных работ и оказанных услуг являются:

- учет затрат по местам их возникновения;
- выявление отклонений фактических затрат от стандартных;
- распределение затрат между видами производимой продукции, выполняемыми работами, оказываемыми услугами;
- определение результатов деятельности по ее видам и центрам ответственности;
- определение себестоимости продукции, работ, услуг;
- контроль за рациональным использованием производственных ресурсов, недопущением переплат и удорожаний при формировании затрат и себестоимости продукции, работ, услуг;
- предоставление достоверной, своевременной и полной информации о результатах деятельности организации и центров ответственности для управления.

Бухгалтерский учет затрат в организации осуществляется с учетом специфики ее деятельности, организации производственного процесса и управления.

Рассмотрим методики бухгалтерского учета производственных затрат и калькулирования себестоимости услуг по перевозке грузов транспортных

организаций с учетом особенностей технологического процесса и организации его управления. Бухгалтерский учет затрат на содержание и эксплуатацию грузовых автомобилей и объемов перевозок должен обеспечить получение необходимой информации для расчета показателей деятельности организаций транспорта и себестоимости оказанных услуг.

Основные показатели работы грузовых автомобилей:

- общий пробег автомобилей и пробег с грузом, км;
- перевезено грузов, т;
- грузооборот, т·км;
- машино-часы в наряде, ч;
- средняя продолжительность рабочего дня, ч;
- эксплуатационная скорость, км/ч;
- количество выполненных рейсов и др.

Показатели «Перевезено грузов» и «Грузооборот» определяются различными методами для автомобилей, работающих по тарифу за перевезенную тонну (сдельный тариф) и по часовому тарифу (повременный тариф).

Для учета оказанных услуг по перевозке грузов основными первичными документами являются товарно-транспортные накладные и путевые листы.

Показатель «Перевезено груза» автомобилями, работающих по сдельным тарифам ($Q_{сд}$) определяется путем суммирования массы груза, доставленного в пункты назначения:

$$Q_{сд} = \sum g_i,$$

где g_i – масса груза, доставленного в пункты назначения по товарно-транспортной накладной.

Грузооборот в тонно-километрах, выполненных автомобилями, работающими по сдельным тарифам,

$$ГР_{сд} = \sum g_i \cdot l_i,$$

где l_i – расстояние перевозки груза от пункта отправления до i -го пункта назначения.

Итоговые отчетные данные по перевозкам грузов в целом по организации определяются путем суммирования данных путевых листов и товарно-транспортных накладных за все дни работы автомобилей, работающих по сдельным тарифам. Эти показатели могут рассчитываться по автоколоннам, маркам автомобилей, видам перевозок, родам груза и грузоотправителям.

По автомобилям, работающим по повременным тарифам, показатели «Перевезено грузов» и «Грузооборот» определяются расчетным методом.

Грузооборот в приведенных тонно-километрах по организации определяется по формуле:

$$ГР_{п} = \sum Q_{пi} = \sum L_{oi} \cdot g_{ui} \cdot \beta \text{ ч},$$

где L_{oi} – общий пробег автомобиля данной марки, км; g_{ui} – номинальная грузоподъемность автомобиля данной марки, т; β – принятый коэффициент использования пробега; χ – принятый коэффициент использования грузоподъемности.

Общее количество перевезенного груза по организации (в приведенных тоннах):

$$Q_{\text{пг}} = \sum Q_{\text{пг}i} = \sum P_{\text{пг}i} : L_i,$$

где $Q_{\text{пг}i}$ – приведенные тонны перевозки груза по каждой марке автомобилей; $P_{\text{пг}i}$ – приведенные тонно-километры по каждой марке автомобилей; L_i – средняя дальность перевозки 1 т груза для каждой марки автомобилей, определенная на основе специальных обследований.

Кроме показателей деятельности транспортных организаций по перевозке грузов, для определения себестоимости транспортных услуг и их эффективности необходимо иметь фактические данные о затратах на содержание и эксплуатацию подвижного состава.

Грузовые автомобили выполняют различные виды работ, при этом используются разные виды и марки автомобилей, различной грузоподъемности, которые выполняют работы по перевозке грузов по различным направлениям: внутрисубъектским, по странам СНГ, международным, пригородным маршрутам, по городу и др.

Поэтому очень важным фактором целесообразной и научно обоснованной организации бухгалтерского учета затрат на содержание и эксплуатацию подвижного состава является выбор объектов учета затрат, что позволит избрать соответствующие методы калькулирования себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов.

Объекты учета затрат представляют собой носители функционально однородных расходов, формирование которых обусловлено технологическими, организационными и экономическими факторами.

В качестве объектов учета затрат перевозочного процесса в транспортных организациях выступают отдельные виды выполняемых работ и оказываемых услуг.

Изучение практики организации бухгалтерского учета затрат позволило предложить следующий перечень объектов учета затрат на содержание и эксплуатацию грузовых автомобилей:

– содержание автомобилей, используемых на внутрисубъектских перевозках грузов:

- грузовые перевозки автомобилями, работающими по сдельным тарифам;

- грузовые перевозки автомобилями, работающими по повременным тарифам;
- грузовые перевозки автомобилями, работающими по смешанным тарифам;
- содержание автомобилей, используемых на перевозках грузов по международным маршрутам (в том числе по видам расчетов);
- затраты на погрузочно-разгрузочные работы;
- транспортно-экспедиционное обслуживание;
- затраты на оказание услуг по доставке (перегону) автомобилей и др. объекты учета затрат.

Кроме того, транспортные организации могут вести учет затрат по автоколоннам и другим структурным подразделениям, а также по видам деятельности (торговая, торгово-закупочная и т.п.).

По указанным объектам учета затрат производится их группировка в разрезе калькуляционных статей, что позволяет получать необходимую информацию о размере затрат по видам перевозок, структурным подразделениям, используемую для определения себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов и других выполняемых работ по договорам с заказчиками.

В транспортных организациях применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости услуг по перевозке грузов и пассажиров. Затраты на оказание различных видов услуг по различным направлениям и структурным подразделениям отражаются на соответствующих аналитических счетах. Для учета затрат используются Ведомости учета затрат на эксплуатацию автомобильного транспорта (ф. № 12-ат).

При организации учета затрат должны соблюдаться следующие методологические принципы:

- неизменность принятой учетной политики в течение отчетного периода;
- правильность отнесения затрат к отчетным периодам;
- полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций, связанных с перевозками, имущества, результатов инвентаризации и деятельности организации;
- разделение в учете затрат по видам деятельности и отчетным периодам.

Для учета затрат в транспортных организациях применяется счет 20 «Основное производство», на котором бухгалтерский учет затрат на содержание и эксплуатацию автомобилей ведется по статьям и объектам учета, утвержденными учетной политикой организации:

- основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого перевозками грузов;
- отчисления на социальные нужды и страхование работающих от средств на оплату труда;
- топливо;
- смазочные и другие эксплуатационные материалы;
- ремонт автомобильных шин;

- ремонт и техническое обслуживание подвижного состава;
- амортизация подвижного состава;
- прочие расходы.

Затраты на содержание транспортных средств делят на прямые и косвенные. Прямые затраты сразу же относят на соответствующие объекты учета, а косвенные учитывают на других счетах, которые включают в себестоимость услуг после их распределения.

Фактические затраты на содержание и эксплуатацию грузовых автомобилей в конце отчетного периода списывают со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

До начала калькулирования себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов необходимо определить перечень объектов калькуляции, себестоимость которых необходимо исчислить.

Выбор объектов калькуляции себестоимости услуг по перевозке грузов зависит от количества и видов оказываемых услуг, марок и грузоподъемности подвижного состава, направлений перевозок и других факторов. Кроме того, перечень объектов калькуляции себестоимости услуг по перевозке грузов зависит и от системы оплаты труда водителей (сдельная, повременная), а также от организации производственного процесса и управления деятельностью организации. Необходимо отметить, что выбор объектов калькуляции себестоимости транспортных услуг зависит от возможностей бухгалтерского учета, который должен предоставить необходимую информацию для определения себестоимости транспортных услуг.

Перечень объектов калькуляции себестоимости услуг по перевозке грузов определяется транспортной организацией самостоятельно исходя из потребностей управления деятельностью организации и с учетом других факторов.

Предлагаются следующие объекты калькуляции себестоимости услуг по перевозке грузов:

– тонны перевезенного груза:

в том числе:

- автомобилями, работающими по сдельным тарифам;
- автомобилями, работающими по повременным тарифам;
- тонно-километры, выполненные по перевозке грузов, в том числе:
 - при перевозке грузов с использованием различных тарифов;
 - при перевозке грузов по различным маршрутам;
- километры пробега автомобиля с грузом:

в том числе:

- по направлениям перевозки грузов;
- по грузоотправителям, видам грузов и т.п.

Калькуляционными единицами себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов являются 10 т·км, 1 тонна перевезенного груза при исполь-

зовании сдельных тарифов; 1 час работы автомобиля, 1 км пробега – при применении повременных и смешанных тарифов.

Для расчета себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов необходимо иметь информацию о затратах на содержание и эксплуатацию подвижного состава и объемах выполненных работ, оказанных услуг.

Основными первичными документами, данные которых являются основой для расчетов себестоимости оказанных услуг, являются путевые листы и товарно-транспортные накладные. В путевых листах отражаются объем перевезенного груза в тоннах и грузооборот в тонно-километрах. В товарно-транспортных накладных содержится информация о грузоотправителе и грузополучателе, роде груза, расстоянии перевозки и др.

Итоговые показатели по перевозкам груза в целом по организации определяются путем суммирования данных путевых листов и товарно-транспортных накладных за все дни работы автомобилей в Накопительных ведомостях учета использования грузовых автомобилей. Накопительные ведомости открываются отдельно по: автоколоннам, маркам автомобилей, грузоотправителям, родам грузов и т.п.

Калькулирование себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов может производиться отдельно по автомобилям, работающим по сдельным и повременным тарифам.

При применении сдельных тарифов объектами калькуляции являются тонны перевезенных грузов и выполненные тонно-километры.

Методику калькулирования себестоимости услуг по перевозке грузов автомобилями, работающих по сдельным тарифам рассмотрим на примере данных таблицы 1.

Т а б л и ц а 1 – Калькулирование себестоимости услуг по перевозке грузов при сдельных тарифах

Показатель	Сумма, количество
Расходы на содержание и эксплуатацию автомобилей, тыс. руб.	1985400
Получены возвратные материалы в процессе эксплуатации автомобилей, тыс. руб.	275
Затраты, приходящиеся к грузоперевозкам, тыс. руб.	1985125
Перевезено грузов, тыс. т:	
- на республиканских перевозках	140
- на международных перевозках	95
Выполнено тонно-километров, тыс. т·км:	
- на республиканских перевозках	23800
- на международных перевозках	32300
Затраты, приходящиеся к республиканским перевозкам, тыс. руб.	842170
Затраты, приходящиеся к международным перевозкам, тыс. руб.	1142955
Себестоимость перевозки одной тонны грузов на республиканских маршрутах, тыс. руб.	6,02
Себестоимость перевозки одной тонны грузов на международных маршрутах, тыс. руб.	12,03

Окончание таблицы 1

Показатель	Сумма, количество
Себестоимость десяти тонно-километров, тыс. руб.:	
- на республиканских перевозках;	0,35
- на международных перевозках.	0,35

Затраты на содержание и эксплуатацию автотранспорта распределены между перевозками грузов по направлениям пропорционально количеству выполненных тонно-километров.

При применении повременных тарифов объектами калькуляции себестоимости услуг по перевозке грузов являются: пробег автомобилей с грузом; отработанные часы, смены.

Для определения фактической себестоимости отработанного часа (смены) необходимо затраты на содержание и эксплуатацию автомобилей, работающих на повременных тарифах, за исключением стоимости оприходованных материальных ценностей за отчетный период, разделить на количество отработанных часов (смен).

Если учетной политикой предусмотрены порядок учета затрат на основное производство по организации в целом, то для определения себестоимости услуг по перевозке грузов по различным направлениям, или с использованием различных тарифов, необходимо распределить затраты между ними пропорционально пробегу автомобилей с грузом, заработной плате водителей или другим показателям.

Фактическая себестоимость услуг по перевозке грузов списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Поэтому от применения научно обоснованных методов учета затрат и калькулирования себестоимости транспортных услуг во многом зависит не только реальность определения себестоимости услуг, но и финансовый результат деятельности организаций транспорта.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Об утверждении инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь № 50 от 29.06.2011 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.

2 Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь №102 от 30.09.2011 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.

3 Управленческий учет : учеб. / А. Д. Шеремет, О. У. Николаева, С. И. Полякова / под общ. ред. А. Д. Шеремета. – 3-е изд., перераб.и доп. – МИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 344 с.

4 Папковская, П. Я. Калькулирование себестоимости транспортных услуг : учеб. пособие / П. Я. Папковская, А. П. Михалкевич . – Минск : БГЭУ, 2009. – 155 с.

5 Бухгалтерский учет на автотранспорте : учеб. пособие / П. Я. Папковская [и др.] ; под ред. д-ра экон. наук, проф. П. Я. Папковской. – Минск : БГЭУ, 2007. – 367 с.

*A. MIHALKEVICH, PhD, professor
Belarusian State Economic University*

THE TREATMENT COSTS FOR THE OPERATION AND TRUCKS AND CALCULATION OF THE COST OF SERVICES FREIGHT TRANSPORTATION

The article contains the economic substance of the need to implement council-lencheskogo accounting practices of business entities, as well as a place in razabrats razabrats system theme accounting of costs and calculation of the cost of goods, works and services, provides guidance on the measurement of the transport organizations on Cargo , objects of cost accounting and methods of their reflection in the accounting system, proposed facilities costing the cost price of transport services and the methods of their determination.

Получено 05.09.2012

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 5. Ч. 1. Гомель, 2012**

УДК 658.14

Л. Г. СИДОРОВА

Белорусский государственный университет транспорта

МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА УЧЕТА ВЫРУЧКИ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Приведение отечественной методики учета выручки и финансовых результатов в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности позволит не только достигнуть максимальной достоверности информации, отражаемой в финансовой отчетности, но и расширить направления для проведения аналитических исследований по максимизации прибыли.

В современных условиях, когда экономика испытывает кризис и предприятия вынуждены мобилизовать все имеющиеся внутренние ресурсы,