

УДК 657

Л.С. Боташева, З.А. Эбзеева

Северо-Кавказская государственная академия, г. Черкесск, email: leilushka@bk.ru, zalina29102000@mail.ru

ПРЯМЫЕ И КОСВЕННЫЕ РАСХОДЫ, МЕТОДИКА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ

Ключевые слова: прямые расходы, косвенные расходы, материальные издержки, нормативная величина, реализация продукции, амортизационные издержки.

У любой организации, производящей продукцию и/или реализующей ее, существуют затраты. Если предприниматель использует в определении прибыли и затрат метод начисления, то Налоговый Кодекс требует разделять расходы по их отношению к прямым или косвенным. Распределение трат организации по данному основанию имеет значение для внутренней учетной политики, поскольку прямо отражается на налогообложении. Они входят в налоговую базу при начислении налога на прибыль. Налоговый Кодекс не дает четкого регламента, какие затраты к какому типу относить. Право считать определенные виды затрат прямыми предоставлено самим организациям, только они должны его обосновать в своей внутренней документации, а руководитель – утвердить.

L.S. Botasheva, Z.A. Ebzeeva

North-Caucasian State Academy, Cherkessk, email: leilushka@bk.ru, zalina29102000@mail.ru

DIRECT AND INDIRECT COSTS, THE METHOD OF DISTRIBUTION OF INDIRECT COSTS

Keywords: direct costs, indirect costs, material costs, standard value, product sales, depreciation costs.

Any organization that produces products and/or sells them has costs. If an entrepreneur uses the accrual method in determining profits and costs, then the Tax Code requires that expenses be divided according to their relation to direct or indirect. The distribution of the organization's expenses on this basis is important for internal accounting policy, since it is directly reflected in taxation. They are included in the tax base when calculating income tax. The Tax Code does not provide clear regulations on which costs to attribute to which type. The right to consider certain types of costs as direct is granted to the organizations themselves, only they must justify it in their internal documentation, and the head must approve it.

При расчете налоговых платежей важны все расходы, и рано или поздно все они будут учтены. Прямые затраты в налоговом учете должны признаваться точно в момент их возникновения. Они должны быть распределены между проданными товарами, ожидающими продажи, завершёнными или незаконченными производствами.

Так, если стоимость расходов включена в продажу товаров или оплату работ, они могут быть списаны после завершения и могут длиться несколько месяцев или даже лет. Бухгалтерия имеет право списать косвенные расходы в том же отчетном периоде, они полностью учитываются в налогах.

Расходы при оказании услуг, даже если отнесены к прямым, признаются в текущем периоде и не распределяются, поскольку услуга потребляется в про-

цессе ее предоставления, а ее результаты не выражены материально.

С косвенными затратами проще – все затраты, которые не считаются прямыми или внереализационными, считаются косвенными [5].

В производстве и торговле состав этих видов затрат значительно различается. Определяя, к какому виду производственных затрат следует отнести, бухгалтер должен учитывать, что непосредственно, как правило, следует включать те затраты, которые используются для производства, продвижения и продажи товаров (услуг).

Также важна специфика деятельности, отраслевые особенности производственного процесса. Приблизительное перечисление прямых расходов производственных фирм может выглядеть следующим образом:

1. Материальные затраты:
 – Оплата за приобретенное сырье;
 – Затраты на производственные материалы;
 – Закупка оборудования и комплектующих;
 – Стоимость полуфабрикатов, если они обрабатываются в процессе производства.

2. Финансовые затраты:
 – Заработная плата сотрудников;
 – Взносы в социальные и страховые фонды.

3. Амортизационные отчисления – закономерное снижение стоимости основных средств со временем.

Если организация привлекает сторонних работников для производства продукции и оказания услуг, то оплата этой деятельности также считается прямыми расходами, поскольку она имеет прямую связь с производством [3].

Внереализационные расходы рассчитываются отдельно.

Все остальные виды расходов, не связанные непосредственно с производством, считаются косвенными. Иногда возникают «пограничные» случаи распределения затрат, и в таких случаях необходимо обоснование руководства.

Однако необходимо помнить, что по закону к косвенным затратам нельзя отнести затраты объективно связанному с производством, например, средства на закупку материалов учитывающие себестоимость единицы продукции.

Торговые отношения предусматривают фиксированный перечень прямых расходов. Здесь «самодеятельность» руководства является незаконной.

Согласно законодательству, в торговой деятельности прямые расходы должны включать:

1. Затраты на приобретение товаров: метод их определения ложится на плечи самой организации, в частности, являются:
 – закупочная цена;
 – расходы на упаковку;
 – стоимость упаковки и контейнеров;
 – оплата складских услуг и т.д.

2. Расходы на доставку до склада покупателя, если эти средства не включены в стоимость товара. В других случаях правильнее рассматривать транспортные расходы как косвенные, поскольку они не связаны с продажей товара.

Внереализационные расходы также подлежат отдельному учету.

Остальные расходы будут считаться косвенными – они напрямую уменьшают прибыль данного отчетного налогового периода.

С денежной точки зрения любому руководителю практичнее отнести как можно больше затрат к косвенным затратам, поскольку налоговая база по налогу на прибыль в определенный период уменьшится.

Перечень прямых затрат должен быть утвержден в нормативной базе организации и не обязательно соответствовать рекомендации, но обязательно должно быть обоснование такого распределения.

В случае выбора руководство имеет право отнести к косвенным затратам только те затраты, которые никоим образом не могут быть учтены непосредственно прямыми.

Для того чтобы прямые затраты повлияли на уменьшение налоговой базы в текущем периоде, они должны относиться к продукции, проданной в этом периоде, или к работам, выполненным в течение этого периода.

Затраты не могут быть засчитаны как прямые расходы и списаны, если:

– производство не завершено;
 – продукция произведена, но она находится на складе;
 – товары уже отгружены, но еще не проданы и т.д.

Косвенные затраты – это, во-первых, общие производственные затраты, которые нельзя быстро и экономично отнести к конкретному носителю затрат.

Общехозяйственные расходы также следует признавать косвенными, поскольку они участвуют в расчете общей себестоимости продукции и также не могут быть отнесены непосредственно к конечному продукту, а следовательно, могут учитываться в составе косвенных расходов [4].

Общепроизводственные расходы в составе расходов организации по обычным видам ее деятельности включали затраты на оплату труда, связанные с обслуживанием основного и дополнительного производства организации.

Учет общепроизводственных расходов ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

Такие расходы возникают, как правило, в организациях промышленности, строительства и сельского хозяйства.

Общепроизводственные расходы делятся на расходы на техническое обслуживание и эксплуатацию машин и оборудования (в строительстве – строительные машины и механизмы), а также цеховые расходы в промышленности, сельском хозяйстве и других производственных организациях.

Рекомендуется вести учет этих расходов в соответствии с порядком, предусмотренным отраслевыми руководящими принципами планирования и учета себестоимости продукции (работ, услуг).

Затраты, накопленные в течение месяца, распределяются на счете 25 в конце месяца по видам продукции и списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 28 «Брак в производстве», 99 «Прибыли и убытки».

Существуют следующие способы распределения общих производственных затрат:

- распределение пропорционально количеству произведенной продукции (полезные ископаемые, пищевые предприятия);
- пропорционально сумме прямых затрат;
- пропорционально затратам на передел (химические предприятия);
- predetermined prices in stores;
- пропорционально времени работы устройства;
- пропорционально расходам на материалы;
- пропорционально основной заработной плате;
- пропорционально расчетным или нормативным ставкам.

Относительно каждого метода можно привести аргументы «за» и «против». Выбирая метод распределения затрат, необходимо учитывать специфические условия труда каждого предприятия, поскольку в условиях одной отрасли условия технологии и производства могут существенно различаться.

Суть метода распределения заключается в пропорциональности расчетным или нормативным ставкам:

- все производственное оборудование (цеха) распределено по технически

однородным группам с различными затратами на техническое обслуживание;

- на основании расчетов статей определяется нормативное значение части затрат, связанных с обслуживанием и эксплуатацией оборудования, в расчете на единицу оборудования за рабочий час для каждой группы. Выделяются неавтоматизированные операции, и по ним определяются затраты на рабочее время;

- за единицу принимается нормативная сумма затрат за час работы оборудования для одной из групп, и по отношению к этой группе рассчитываются понижающие коэффициенты для других групп оборудования;

- на основании технологической документации рассчитывается количество часов работы каждого комплекта оборудования для производства каждого изделия, и с помощью коэффициентов уменьшения машинного времени машинные часы пересчитываются в указанные машинные часы.

Метод распределения пропорционально основной заработной плате производственных рабочих осуществляется в следующей последовательности операций:

- посредством первичных учетных документов обеспечивается распределение заработной платы производственных работников без дополнительных выплат по прогрессивным премиальным системам;

- доля (процент) фактических производственных затрат определяется по отношению к существующему размеру заработной платы работников;

- путем умножения процента (расчетной ставки) на сумму заработной платы, причитающейся за изготовление конкретных видов продукции, определяется сумма производственных затрат, относящихся к себестоимости продукции;

- путем деления найденной суммы затрат на количество произведенной продукции определяется сумма затрат на единицу продукции.

Необходимо сосредоточиться на распределении косвенных затрат между единицами производства [1].

Существует три основных способа распределения косвенных затрат между производственными подразделениями:

- прямого распределения затрат;

- пошаговое распределение;
- взаимное распределение (двустороннее).

Метод прямого распределения косвенных затрат является самым простым: затраты на каждую единицу обслуживания напрямую относятся к производственным единицам, превосходя другие единицы обслуживания.

Он используется в тех случаях, когда центры непроизводственной ответственности не предоставляют услуги друг другу.

Преимуществом этого метода является его простота и нетрудоёмкость. Его главным недостатком является то, что он приводит к серьёзным искажениям при определении реальной стоимости различных видов продукции.

Процедура распределения затрат состоит из трех этапов:

- выбор объекта учета затрат.

Объектом может быть продукт, заказ, передел, вид производства, структурное подразделение;

- выбор и накопление затрат;
- выбор метода распределения затрат по объектам.

База распределения является основой для разнесения накладных расходов (косвенных, периодических – в зависимости от используемой классификации затрат).

Более точные данные об уровне затрат и рентабельности просто необходимы: при неверной оценке компания может отказаться от прибыльных продуктов в пользу убыточных.

На предприятии одновременно может использоваться несколько правил распределения косвенных затрат [5].

В простейшем случае предприятие может использовать единую ставку накладных расходов. При этом, как правило, базой распределения является количество часов работы, отработанных основными рабочими или оборудованием. Однако из-за своей простоты этот метод в большинстве случаев дает не очень точные результаты.

Если подразделения компании имеют разные характеристики, связанные с потреблением накладных расходов, то применение собственной ставки для каждого элемента дает более точные результаты.

Во-первых, рассчитываются прямые затраты для каждого из отделов. За-

тем накладные расходы распределяются по всем подразделениям, соответственно, по выбранным базам определенных статей затрат.

Такое распределение затрат называется распределением дифференцированных ставок.

При выборе базы для распределения косвенных затрат на заказы и виды продукции необходимо определить коэффициент отношения косвенных затрат к объему готовой продукции. Этот фактор может лечь в основу распределения косвенных затрат.

В зависимости от преимущественного использования определенных производственных ресурсов их можно классифицировать как трудоёмкие, капиталоемкие и материалоемкие.

Для трудоёмкого производства в качестве базы распределения следует использовать затраты на рабочую силу в материальном и денежном выражении. Для материалоемкого – прямые материальные затраты (фактические, плановые).

Для капиталоемкого производства наиболее благоприятными правилами распределения являются амортизационные отчисления и время работы оборудования.

Общие правила распределения следует использовать, когда невозможно точно определить тип продукта (трудоёмкий, капиталоемкий или материалоемкий), дополнительные правила распределения (объемы и себестоимость продукции, затраты на приобретение сырья и материалов, маржинальный доход) [3].

Резюмируя вышесказанное, следует отметить, что более точная оценка себестоимости продукции позволяет определить: грамотную ценовую политику, реальную эффективность производства, тем самым улучшая финансовые результаты фирмы.

Учет и распределение общехозяйственных расходов

Общехозяйственные расходы – это расходы организации на управление, которые являются неотъемлемой частью расходов организации на ее обычную деятельность по производству продукции (выполнение работ, оказание услуг), но не имеют прямого отношения к производственному процессу, для чего эти

расходы также можно назвать управленческими расходами.

В строительстве они называются накладными расходами.

Учет общехозяйственных расходов осуществляется на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Они могут быть классифицированы по типу, техническим и экономическим факторам, календарным периодам для целей расчета стоимости работ и услуг для целей налогообложения.

Виды затрат, включаемые в общехозяйственные расходы, определяются в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии со сметой затрат. Общехозяйственные расходы, как правило, включают следующие виды:

- административные и управленческие расходы;
- расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производством;
- амортизационные отчисления по основным средствам для целей управления и расходы на их ремонт;
- расходы на оплату аренды административных помещений;
- расходы на информационные, аудиторские, консультационные и аналогичные услуги;
- другие административные расходы, аналогичные по назначению.

По технико-экономическим факторам общехозяйственные расходы делятся на условно постоянные и условно переменные.

Общехозяйственные расходы, как правило, по своему характеру в целом относятся к условно постоянным расходам.

Общехозяйственные расходы за календарные периоды делятся на постоянные затраты и единовременные затраты.

Для целей управления общехозяйственные расходы могут быть полностью рассчитаны как часть себестоимости продукции (работ и услуг) и себестоимости реализованной продукции (работ и услуг) [1].

Для целей налогообложения общехозяйственные расходы делятся на лимитируемые и нелимитируемые затраты.

В соответствии с вышеизложенным общехозяйственные расходы рассчиты-

ваются как административные расходы на счете 26:

- всеми организациями, занимающимися производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), за исключением коммерческих организаций и организаций, занимающихся другими посредническими видами деятельности;
- организации, которые наряду с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг) занимаются торговыми операциями в рамках своей обычной деятельности;
- организации, специализирующиеся на реализации инвестиционных проектов по договорам с инвесторами;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг (паевые инвестиционные фонды, брокеры и т.д.).

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26 ежемесячно на основании данных из разработочных таблиц, ведомостей и других бухгалтерских регистров с кредита следующих счетов: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 97 «Расходы будущих периодов» [4].

Компания распределяет ежемесячные общехозяйственные расходы, полученные на счете 26, в зависимости от своей отраслевой принадлежности и в соответствии с принятой учетной политикой.

Эти расходы списываются, в частности, в дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» (если вспомогательное производство производит продукцию, выполняет работы и оказывает услуги на сторону), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Также общехозяйственные расходы могут быть списаны как условно постоянные в дебет счета 90 «Продажи».

Библиографический список

1. Котенева Е.Н., Краснослободцева Г.К., Фильчакова С.О. Управление затратами предприятия. М.: Дашков и Ко, 2016. 224 с.
2. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии. СПб.: Питер, 2017. 592с.
3. Рудницкая Е.В. Управленческий учет процесса реализации товаров на торговых предприятиях // Экономика и банки. 2018. № 2. С. 11-19.
4. Сергушина Е.С., Максинаева Р.М. Учет и анализ доходов и расходов торгового предприятия // Новая наука: Теоретический и практический взгляд. 2017. № 5-1 (81). С. 245-248.
5. Янковская В.В. Экономический анализ в торговле: Учебник. В.В. Янковская. М.: НИЦ Инфра-М, 2019. 425 с.