

## 2.2. РАСКРЫТИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КРИЗИСА ДЛЯ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

Викулина Е.В., к.э.н., доцент,  
кафедра Финансов и бухгалтерского учета

*Технологический университет,  
Московская область*

В статье рассматривается сущность и значимость косвенных расходов, которые играют значительную роль в стоимости затрат на изготовление продукции в условиях экономического кризиса, но вклад данных расходов отечественными производителями до сих пор не оценен в полной мере. Однако путем раскрытия сущности и значения косвенных расходов российские производители могут приблизиться к поставленной перед ними задаче – найти способ эффективного снижения себестоимости продукции.

Производительность финансово-хозяйственной работы компании различных форм собственности в обстоятельствах рыночной экономики Российской Федерации расценивается ее результативностью. Окончательным экономическим итогом работы каждой компании, в комплексе описывающим продуктивность ее деятельности, является прибыль.

В обстановке рыночной экономики прибыль представляется главным условием стимулирования производственной работы фирмы, образует экономическую базу с целью ее расширения, удовлетворения общественных потребностей рабочей группы. В финансовом учете прибыль складывается в ходе хозяйственной работы организации и обретает свое отображение в учете и отчетности. Управленческий учет обнаруживает собственной целью максимизацию прибыли в ситуации сокращения расходов на изготовление продукта, реализацию работ, предоставление услуг [3, с. 337-345].

Особенно остро этот вопрос встает в наши дни, когда ресурсная оснащенность мировых запасов неуклонно падает из-за непрерывного процесса их добычи. Значит, для правильного и рационального расходования ресурсов на отечественном предприятии необходимо искать пути снижения расходов на производство, тем более что из расходов на производство складывается себестоимость продукции, товаров, работ, услуг, которая нередко бывает естественно завышенной и не способной конкурировать с аналогичной продукцией, привезенной из-за границы. Сейчас же своему производителю наше государство дает «зеленый свет», и необходимо не упустить этот шанс, эту возможность на реализацию собственного производственного потенциала.

В ситуации, когда против РФ вводят все новые и новые экономические санкции, будет выигрывать тот отечественный производитель, чья себестоимость продукции ниже. Соответственно, у такого производителя возникает больше шансов реализовать свою продукцию с наименьшим риском не продать свой

товар [9, с. 379-386]. На себестоимость продукции при калькулировании относят как прямые расходы, так и косвенные. Отнесение на себестоимость прямых расходов носит более явный, очевидный характер. А порядок учета и распределения расходов, имеющих косвенный характер, исходя из включения их в себестоимость продукции, более сложен и трудоемок в сравнении с первыми [8, с. 32].

Соразмерность и правильность распределения косвенных расходов представляют первоочередную роль для бухгалтерского учета на предприятии в части административного управления и контроля. Достоверность установления себестоимости выпуска находится в зависимости от правильности распределения косвенных расходов согласно научно-техническим направлениям и видам продукта. Это в свою очередь несет весьма существенное значение для структурно-учетной (определение ассортимента и номенклатуры) и ценообразующих политик отечественных предприятий.

Систематичное уменьшение расходов – главное обстоятельство увеличения производительности нашего промышленного изготовления. Потому как степень расходов и уровень себестоимости оказывают большое влияние на экономический итог работы фирмы, уменьшение расходов представляется значимым условием увеличения выгоды и общим показателем производительности работы фирмы и его управления в частности.

Затратами признаются ресурсы, израсходованные с целью извлечения прибыли, какие приравниваются к затратам в период производства и выпуска продукта [1, с. 21].

Себестоимостью продукции являются текущие затраты организации на производство и реализацию продукции, выраженные в денежной форме [2, с. 17]. Главные составляющие себестоимости продукта – прямые и косвенные расходы. Прямыми являются расходы, сопряженные с созданием определенных типов продукта, работ, услуг [10, с. 67]. Они могут напрямую быть интегрированы в их первоначальную стоимость (в согласовании накопительных ведомостей, составленных согласно первичным документам).

Косвенные расходы – это такие, которые носят всеобщий для процесса производства, изготовления товаров, работ, услуг вид и вводятся в их первоначальную стоимость опосредованно, косвенно (общепроизводственные расходы, расходы на содержание и использование оснастки, административные расходы, элементы затрат на реализацию и др.) с применением способов распределения.

По мнению российских авторов, например, профессора Вахрушиной М.А., косвенные расходы – это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. В отечественной экономической литературе, что отмечает Вахрушина М.А., их также называют накладными расходами [4, с. 257]. Герасимова Л.В. же утверждает в своей книге «Управленческий учет», что косвенные расходы – расходы, которые нельзя непосредственно связать с данным

продуктом [5, с. 243]. Ее мнение в целом совпадает с позицией Вахрушиной М.А. Свое определение косвенным расходам дает Ивашкевич В.Б.: «Косвенные расходы – это расходы, которые относятся на себестоимость непрямым, косвенным путем. Они списываются на какой-либо конкретный вид продукции с помощью рассчитанных нормативных коэффициентов или с помощью специальных методов расчетов». По его мнению, накладные расходы являются косвенными (в соответствии с методом отнесения затрат на объект калькулирования (продукция, услуга, подразделение и т.д.)) [6, с. 86].

Итак, косвенные расходы в бухгалтерском учете – это расходы:

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- расходы по страхованию указанного имущества;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В налоговом учете косвенными расходами признаются расходы, за исключением прямых и внереализационных расходов. Таким образом, состав косвенных расходов в бухгалтерском и налоговом учете также различен, согласно законодательству РФ.

Косвенные (непрямые) расходы распределяются в две категории.

1. Общепроизводственные расходы – общецеховые затраты создание, содержание, регулирование производством.
2. Общехозяйственные расходы – это такие, которые непосредственно никак не связаны с производственной работой фирмы, но важны для осуществления в целях управления производственной деятельностью.

Данная классификация применяется с целью нормирования расходов, формирования смет, контроля выполнения смет, соразмерного распределения косвенных (непрямых) расходов согласно объектам учета и калькулирования в отечественных предприятиях [7, с. 760].

Общая задача систематизации косвенных расходов для нашего производителя заключается в формировании упорядоченной системы, без которой неосуществимы действенное управление счетов и приобщение расходов к объекту. Хотя типология расходов исполняется и бухгалтерским методом, однако она никак не может быть постоянно применима для удовлетворения потребностей в информации управляющего персонала (российских менеджеров).

Косвенные (непрямые) расходы при исчислении полной себестоимости вводятся в себестоимость отдельных видов продукции посредством условного распределения пропорционально утвержденной в компании базе распределения [11, с. 301]. В качестве базы распределения обычно выступает:

- основная заработная плата рабочих производственных цехов (без премий);

- расходы на обработку материалов, полуфабрикатов;
- нормативные ставки работ и оборудования;
- количество выработанных человеко-часов, человеко-дней;
- объем произведенной продукции;
- прочие виды прямых расходов.

Для определения себестоимости отдельной продукции у производителей есть два метода, которые различаются по способу распределения косвенных расходов. Суть первого метода заключается в том, что исчисление себестоимости происходит на основе общезаводской базы распределения накладных расходов. Все косвенные расходы собираются на одном синтетическом счете по всему предприятию, и под конец учетного периода осуществляется их распределение (по видам продукции) на базе, принятой и применяемой на данном предприятии.

Второй метод более затратен по сравнению с первым. При его применении косвенные расходы распределяются на уровне подразделений. Поэтому он точен в определении себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. Для каждого подразделения на предприятии открывается отдельный субсчет для учета косвенных расходов. После наступления конца отчетного периода распределение косвенных расходов происходит для каждого открытого субсчета, к которому существует своя база распределения.

Имеются три основополагающих способа распределения косвенных (непрямых) расходов среди производственных подразделений.

1. Способ явного распределения расходов.
2. Пошаговый (ступенчатый) способ распределения расходов.
3. Способ двустороннего распределения расходов.

Метод явного распределения косвенных (непрямых) расходов более элементарен: расходы по всякому обслуживающему подразделению начисляются в производственные отделения прямо, не считая другие обслуживающие отделения.

Этот метод используется в вариантах, если непроизводственные центры ответственности не осуществляют сервисные услуги друг для друга.

Преимуществом данного способа выступает его легкость и нетрудоемкость. Важнейший его недостаток сказывается на том, что он приводит к основательным искажениям при установлении действительной себестоимости разных типов продукта.

Пошаговый способ распределения производственных косвенных (непрямых) расходов используется в случаях, если непроизводственные отделения оказывают друг другу услуги в одностороннем режиме. Процедура распределения непроизводственных расходов среди производственных подразделений исполняется постепенно (табл. 1). Вследствие распределения все расходы подразделений, не связанных с производством, обязаны быть отнесены производственным центрам расходов. Впоследствии распределения расходов 1-го дополнительного отделения оно в последующем не учитывается и исключается из пошагового распределения расходов. Таким образом, расходы прочих дополнительных подразделений в его расчет не зачисляются.

Таблица 1

**ПОШАГОВЫЙ СПОСОБ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ**

Шаг	Процедура
1	2
Этап 1	Формирование расходов по подразделениям (учет всех расходов)
Этап 2	Формирование единицы, которая станет базой (иными словами единицы размера предоставляемых дополнительных подразделением услуг, применяя которую, можно быстро и эффективно установить использование данных услуг прочими подразделениями)
Этап 3	Разброс (распределение) расходов. Производится на основании предпочтенной базы распределения. Основная процедура распределения – от обслуживающих (не связанных с производством) подразделений к производственным

Пошаговый способ распределения производственных (косвенных) не прямых расходов представляется наиболее сложным, тем не менее, при сопоставлении с предшествующим способом предоставляет наиболее верные данные о себестоимости разных типов продукта.

Способ двустороннего распределения расходов назван двусторонним, так как отображает сущность производственных взаимоотношений среди центров ответственности. Он используется, если среди производственных (обслуживающих) подразделений протекает взаимообмен внутривзаводскими услугами.

Выбор метода и способа зависит, конечно же, от специфики деятельности нашего производителя, будь то мебельное производство, производство замороженных полуфабрикатов или пластиковых окон и др.

Следует отметить, что точное определение себестоимости выпуска продукции происходит благодаря правильному выбору методов и способов учета и распределения косвенных расходов. Это является одной из важнейших задач производственного учета, которую должен поставить перед собой каждый руководитель отечественного предприятия.

Для отображения косвенных (непрямых) расходов на предприятиях в российском Плане счетов для коммерческих организаций используются счета:

- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы».

**Общепроизводственные расходы.** В дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» собираются такие косвенные расходы:

- на содержание и использование машин и оснащения;
- отчисления в счет амортизации и расходы на ремонт основных средств и иной собственности, применяемой в производстве;
- затраты на электро-, теплообслуживание и содержание помещений;
- плата в счет аренды за здания и, кроме этого, за автомашины и установки, используемые в производственном процессе;
- заработная плата работникам, занимающимся сопровождением производства и др.

В бухгалтерском учете будет иметь место следующая запись по начислению расходов за обслуживание основных производств.

1. Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация основных средств цеха.
2. Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов» – начислена амортизация нематериальных активов, которые используются в цехе.
3. Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 10 «Материалы» – отпущены материалы на содержание машин и оборудования, зданий и сооружений цеха.
4. Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – учтена стоимость энергии, тепла, сжатого воздуха и т.п., полученных со стороны на содержание оборудования и рабочих мест цеха.
5. Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – учтены расходы на оплату труда рабочих по наладке и обслуживанию оборудования, по охране труда и управленческому персоналу цеха.
6. Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – учтены социальные отчисления с указанных выше сумм оплаты труда.

По окончании месяца в момент распределения общепроизводственные расходы будут списываться в дебет счетов.

1. 20 «Основное производство» – по части затрат, вводимых в себестоимость продукта основного производства.
2. 23 «Вспомогательные производства» – по части затрат, включаемых в себестоимость продукта вспомогательных производств.

Основой распределения подобных расходов могут являться:

- заработная плата производственных работников, выполняющих продукцию определенного типа;
- сырьевая стоимость ресурсов, отпускаемых с целью изготовления продукта;
- сумма непосредственных (прямых) расходов.

**Общехозяйственные расходы.** На счете 26 «Общехозяйственные расходы» скапливаются косвенные (непрямые) расходы следующего характера.

1. Затраты административно-управленческого персонала.
2. Затраты на содержание персонала общехозяйственных производств.
3. Отчисления на амортизацию и ремонтные расходы (по основным средствам) общехозяйственного характера и управленческого характера.
4. Плата арендодателю помещений общехозяйственной принадлежности.
5. Оплата услуг информационного, аудиторского, консультационного назначения.

В бухгалтерском учете запись по начислению общехозяйственных расходов отразится следующим образом.

1. Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация основных средств заводоуправления.
2. Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов» – начислена амортизация нематериальных активов, которые используются в заводоуправлении.
3. Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 10 «Материалы» – отпущены материалы на содержание зданий и сооружений заводоуправления.

4. Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – учтена стоимость энергии, тепла, воды и т.п., полученных со стороны на содержание заводоуправления.
5. Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – учтены расходы на оплату труда специалистов и служащих заводоуправления.
6. Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – учтены социальные отчисления с указанных выше сумм оплаты труда.

В учетной политике организация фиксирует порядок начисления и списания косвенных (непрямых) расходов.

Пренебрежение задачами эффективного распределения косвенных расходов в отечественных производствах часто приводит к тому, что возникает значительный дисбаланс в программе производства и ценовой политике организаций, что влечет за собой уменьшение финансового результата деятельности предприятий.

Возможность более эффективного распределения может скрываться в выборе новой базы распределения косвенных расходов как для всей выпускаемой продукции, так и для конкретной группы продукции.

Также необходимо мобилизовать внешние возможности снижения затрат путем сотрудничества с различными поставщиками ресурсов, расходы на которые, относятся к косвенным расходам.

На современном уровне управления издержками процесса изготовления, косвенным расходам придается должное значение, в особенности, когда осуществляется калькулирование себестоимости продукции и анализ понесенных расходов. Поэтому, если наши производители хотят успешно конкурировать в развивающейся среде российского производства, им нельзя не принимать меры к снижению себестоимости своей продукции путем уменьшения доли статей косвенных расходов в общей сумме затрат на изготовление.

## Литература

1. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс]: положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01: утв. приказом М-ва финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Бардина И.В. Бухгалтерское дело [Текст]: учеб. для бакалавров / И.В. Бардина. – М.: Юрайт, 2013. – 285 с. (Бакалавр. Базовый курс).
3. Безрукова О.С. и др. Анализ реализации и пути увеличения объема сбыта продукции в ООО «RE:STORE» [Текст] / О.С. Безрукова А.В. Харченко, И.П. Драчена // Ресурсам области – эффективное использование: XV ежегодная науч. конф. студентов Финансово-технологической академии: сб. мат.-лов. – Королев, 2015.
4. Вахрушина М.А. и др. Управленческий учет-1 [Текст]: учеб. пособие по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров / М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, С.И. Сидорова. – М.: БИНФА, 2011. – 141 с. (Базовый курс).
5. Дойл Д. Управление затратами: стратегическое руководство [Текст] / Д. Дойл. – М.: Дашков и Ко, 2012. – 178 с.

6. Каверина О.Д. Управленческий учет. Теория и практика [Текст]: учеб. / О.Д. Каверина. – 2-е изд. – М.: Юрайт, 2013. – 496 с. (Бакалавр. Базовый курс).
7. Драчена И.П. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: сущность и практика применения [Текст] / И.П. Драчена, Е.В. Викулина // Экономика и предпринимательство. – 2015. – №2.
8. Драчена И.П. Сущность и практика применения нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) [Текст] / И.П. Драчена // Повышение эффективности использования ресурсов региона : сб. науч. тр. науч.-практ. конф. Финансово-экономического факультета. – Королев: Канцлер, 2014.
9. Левочкина О.В. и др. Модель оптимизации денежных потоков в системе управления предприятием [Текст] / О.В. Левочкина, А.С. Корнеева, И.П. Драчена // Ресурсам области – эффективное использование: XV ежегодная науч. конф. студентов Финансово-технологической академии: сб. мат.-лов. – Королев, 2015.
10. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. / Д.В. Лысенко. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 478 с. (Высшее образование. Бакалавриат).
11. Пышкина Г.М. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости [Текст] / Г.М. Пышкина, Л.И. Александрова. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 314 с.

## Ключевые слова

Управленческий учет; бухгалтерский учет; косвенные расходы; производитель; себестоимость; финансово-хозяйственная деятельность; фирма; прибыль; продукция; метод.

*Викулина Евгения Викторовна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Статья Викулиной Е.В. посвящена определению сущности косвенных расходов в условиях экономического кризиса. Актуальность данной статьи подтверждается тем, что данная информация необходима отечественным производителям в ситуации, когда экономико-политический курс страны ориентирован на импортозамещение. Обширно рассматривается роль косвенных расходов в формировании себестоимости продукции отечественных производителей.

Автором проведена трудоемкая работа по выявлению и раскрытию значимости косвенных расходов в процессе формирования первоначальной стоимости продукта отечественного производителя, раскрываются приемы и методы распределения косвенных расходов как по всему предприятию в целом, так и по подразделением. Несомненно, что любое предприятие ставит перед собой задачу максимизации прибыли и минимизации затрат на ресурсы. Ограниченность ресурсов, несмотря на их масштаб и размер, подвигает наших производителей искать пути решения данных задач. Естественно, что многие отечественные производители не придают большого значения косвенным расходам, но не стоит забывать об их вкладе в структурно-учетную и ценообразующую политику всякого предприятия. Их правильное и эффективное распределение создает возможности мобилизации производственного потенциала отечественных производителей и одновременно пути снижения завышенной себестоимости производимого ими продукта. Для того чтобы более углубленно осветить роль косвенных расходов, автор на основе бухгалтерского учета приводит примеры типичных проводок списания сумм косвенных расходов.

Таким образом, в данной статье акцентировано внимание на том, что пренебрежение вопросами эффективного распределения косвенных расходов приводит к дисгармонии в работе предприятия, что, конечно же, влечет за собой негативные последствия для наших предприятий и невозможности организации правильной программы производства.

Научная статья Викулиной Е.В. «Раскрытие сущности косвенных расходов в условиях экономического кризиса для отечественных производителей» соответствует всем требованиям, предъявляемым к работам такого рода. Данная статья может быть рекомендована к публикации.

*Овсийчук В.Я., д.э.н., профессор кафедры финансов и бухгалтерского учета Московского государственного областного технологического университета.*