

Оптимизация учета косвенных расходов при осуществлении стратегического планирования

Сайфиева С.Н., Гильманова А.В.
Институт проблем рынка РАН

Тезисы докладов Седьмого Всероссийского симпозиума
«Стратегическое планирование и развитие предприятий», Секция 2.
ЦЭМИ РАН, апрель 2006, с. 206.

В процессе осуществления стратегического планирования особого внимания требует методика исчисления постоянных косвенных расходов, которые не изменяются в ответ на колебание объема производства, их нельзя прямо отнести на конкретный вид выпускаемой продукции.

В современной экономической литературе проблеме учета и контроля косвенных затрат уделяется недостаточно внимания. Это объясняется условностью критерия определения плановой величины расходов, их неустойчивой зависимостью от объема производства, отсутствием детальной методологии нормирования, исследований структуры и поведения постоянных расходов по местам и центрам ответственности.

Данные затраты требуют определенной базы для распределения. Причем, результаты распределения должны быть максимально приближены к фактическому потреблению ресурсов на данный вид продукции. Это оказывает влияние на достоверность определения себестоимости и прибыли предприятий. Выбранный способ отнесения косвенных расходов на конкретный вид продукции, должен соответствовать производственному процессу предприятий, быть простым и нетрудоемким. Традиционная система расчета затрат на отечественных предприятиях в основном не соответствует современным требованиям учета и контроля, основная часть косвенных издержек планируется без достаточно обоснованной нормативной базы, исходя из фактического уровня расходов за прошлый отчетный период и произвольной корректировки его на изменение объема производства или реализации продукции. Иными словами, уже в процессе планирования и нормирования косвенных издержек, создаются резервы для покрытия непроизводительных расходов.

В настоящее время в рамках реформирования бухгалтерского учета и его приближения к международным стандартам финансовой отчетности, единый бухгалтерский учет разделен на собственно бухгалтерский, осуществляемый в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»¹ и ПБУ; и налоговый учет, регулируемый Налоговым Кодексом РФ. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО² констатирует, что организация производственного учета является внутренним делом предприятия или организации. В условиях рыночной экономики администрация хозяйствующего субъекта должна самостоятельно принимать решение, в каких разрезах классифицировать затраты; насколько детализировать места их возникновения и каким образом увязать издержки с центрами ответственности; вести учет фактических или плановых (нормативных), полных или частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат.

¹ № 129-ФЗ от 21.10.1996 г. с последующими изменениями, дополнениями, последнее № 8-ФЗ от 10.01. 2003 г.

² Постановление Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 года № 283

Ранее в главе 25 НК РФ был установлен строго регламентированный список прямых и косвенных расходов, причем, в отличие от норм бухгалтерского учета, косвенные расходы не распределялись на выпущенную продукцию (выполненные работы), а списывались в состав расходов единовременно в том отчетном (налоговом) периоде, когда они были произведены. Хотя в такой ситуации налогоплательщики могли учесть больше расходов при налогообложении прибыли, необходимость вести отдельный налоговый учет прямых и косвенных затрат, вследствие резкого увеличения затрат на проведение различных корректировок сводило на нет все преимущества в налогообложении. Кроме того, налоговое законодательство не учитывало отраслевой специфики в разделении затрат на прямые и косвенные.

В соответствии со ст. 318 НК РФ, к прямым расходам относились материальные затраты, определяемые согласно подпунктам 1 и 4. 1 ст. 254 НК РФ как расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг, определяемым в соответствии с порядком, установленным ст. 256-259, 322 НК РФ. Часть прямых расходов распределялась на остаток незавершенного производства, остатки готовой продукции и товаров отгруженных. Косвенные расходы на оплату труда определялись ст. 255 и 318 НК.

С 1 января 2005 г. вступил в силу Федеральный закон № 58-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты о налогах и сборах», который «открыл» перечень прямых расходов и, в сущности, дал предприятиям право самостоятельно делить совокупные затраты на прямые и косвенные, закрепив это при формировании учетной политики для целей налогообложения. Закон также исключает рекомендации по распределению сумм прямых расходов на остатки незавершенного производства и на изготовленную продукцию (работы, услуги). При необходимости налогоплательщик может оценивать остатки незавершенного производства, товаров на складе и товаров отгруженных, но не реализованных на конец месяца, по правилам бухгалтерского учета.

В целях оптимизации исчисления косвенных расходов хотелось бы предложить ряд мероприятий. Вначале необходимо провести анализ структуры косвенных затрат, разделив фактические совокупные косвенные расходы на переменные и постоянные составляющие в общепроизводственных, общехозяйственных и внепроизводственных расходах по каждому центру ответственности. Далее по каждому виду затрат необходимо определить базу нормирования.

Предлагаемый порядок исчисления косвенных издержек позволяет объективно оценить работу каждого центра ответственности и стимулирует снижение затрат. Его внедрение позволяет более грамотно и четко организовать анализ статей затрат, максимально повысить его оперативность, помогает проранжировать все направления деятельности предприятия по степени их рентабельности, выявить те из них, которые требуют меньшего объема косвенных расходов.