

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

Анализ типовых форм отчетности системы «1С: Предприятие 7.7.» показал возможность их использования для отражения косвенных затрат по исследуемым направлениям: функциям, статьям и центрам ответственности.

Возможность автоматизированного учета затрат на производство по новой методике проверена на контрольном примере. Характеристика типовых бухгалтерских регистров, отражающих результаты автоматизированной обработки, представлена в таблице 2.

Таблица 2

Характеристика бухгалтерских регистров, отражающих косвенные затраты по функциям и центрам ответственности в системе «1С: Предприятие 7.7.»

№ п/п	Название регистра	Хозяйственная операция	Объекты аналитического учета	Сумма косвенных затрат, графа «обороты по дебету»	
				в строке	итоги по графе
1	Карточка счета 250.1	Операции по функции «Производство продукции»	Функция, статья косвенных затрат, центр ответственности	По операции	По счету 250.1
2	Карточка счета 250.7	Операции по функции «Охрана труда»	Функция, статья косвенных затрат, центр ответственности	По операции	По счету 250.7
3	Анализ субконто «Функции»	—	Функции	По функции в разрезе счетов 250 или 260	По функции, общая сумма косвенных затрат
4	Карточка субконто «Центры ответственности»	Операции по центру ответственности, например, «Заводоуправление»	Функция, статья косвенных затрат, центр ответственности	По операции с отражением функции	По центру ответственности
5	Анализ субконто «Центры ответственности»	—	Центры ответственности	По центрам ответственности в разрезе счетов 250 или 260	По центру ответственности и общая сумма по предприятию

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь/ Бухгалтерский учет и анализ.— 1998.— № 6.— С. 3—5.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. 2-е изд., доп. и пер.— М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002.— 528 с.
3. Веселков К. Путь к успеху. Опыт внедрения КИС «Флагман»/ Бухгалтер и компьютер.— 2003.— № 1.— С. 19—20.
4. Керимов В.Э. Управленческий учет.— М.: «Маркетинг», 2001. — 268 с.
5. Максимов И. А как оно на деле? Расчет фактических затрат в системе «Галактика»/ Бухгалтер и компьютер.— 2001.— № 7.— С. 46—47.
6. Мишин Ю.Я. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография.— М.: Дело и Сервис, 2002.— 176 с.
7. <http://galaxy.glasnet.ru>.
8. 1С:Предприятие 7.7. Конфигурирование и администрирование. Часть 1.— М.: Фирма «1С», 2001.— 396 с.

ВЛИЯНИЕ МЕТОДИК РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Д.И. Сыч, БГЭУ

Финансовый результат деятельности любого сельскохозяйственного производства зависит не только от величины доходов, полученных за отчетный период, но также и от размера затрат, относящихся к этому же периоду. В свою очередь затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные, подлежащие распределению между различными видами продукции. Согласно утверждению К. Друри, распределение затрат — это «процесс отнесения части понесенных расходов, когда прямые измерения не позволяют определить количество ресурсов, потребовавшихся для производства конкретного вида продукции» [3, с. 67]. Экономический смысл распределения затрат заключается в обоснованности их отнесения к затратам, необходимым для получения прибыли от производства того или иного вида продукции за отчетный период. Таким образом, распределение затрат, во-первых, призвано определить фактическую себестоимость производимой продукции и, во-вторых, должно обеспечить обоснованное отнесение затрат к различным отчетным периодам с целью более точного определения размера получаемой прибыли. Следовательно, обоснованный и соответствующий специфике предприятия метод распределения затрат играет немаловажную роль в достоверном определении финансового результата.

Для дальнейшего обзора методик распределения затрат необходимо привести классификацию затрат, применяемую западной экономической школой. Согласно ей, затраты могут быть производственные и непроизводственные. Производственные затраты, в свою очередь, делятся на переменные прямые затраты, переменные накладные расходы и постоянные накладные расходы. К непроизводственным затратам относятся расходы на административные цели, реализационные и дистрибьюторские расходы, прочие непроизводственные расходы.

Следует различать непроизводственные расходы в понимании западной экономической школы и непроизводительные расходы, не связанные с процессом снабжения, производства и реализации продукции, указываемые в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). В дальнейшем речь будет идти именно о непроизводственных расходах.

Учитывая вышеприведенную группировку затрат, классифицируем основные системы калькуляций себестоимости, используемые в мировой практике:

- 1) калькуляция себестоимости с полным распределением производственных и непроизводственных затрат (характерна для отечественных предприятий);
- 2) калькуляция с полным распределением производственных затрат;
- 3) калькуляция по переменным издержкам.

Что касается первой системы калькуляции, то, во-первых, считается, что непроизводственные издержки не участвуют в генерировании будущих поступлений, так как они не обеспечивают добавление стоимости ни какому продукту. Во-вторых, проблема распределения непроизводственных расходов заключается в том, что базы распределения, широко используемые в традиционных системах калькуляции затрат, не обязательно строго коррелируют с непроизводственными накладными расходами. Следовательно, чтобы распределить непроизводственные накладные расходы по видам продукции, в традиционных системах проявляется тенденция использовать для этого не причинно-следственные, а условные распределения [3, с. 90].

Что касается двух последних систем калькуляции, то вопрос об обоснованности их использования остается открытым до сих пор. Аргумент в пользу калькуляции по переменным издержкам исходит из допущения, что постоянные производственные затраты – это затраты, связанные с мощностью производства. Они являются необходимым условием для организации производства и исчезают после определенного периода времени независимо от объема производства. Сторонники калькуляции с полным распределением производственных затрат утверждают, что постоянные затраты распределяются по видам продукции, а не по периодам, так как доход генерируется реализуемыми продуктами.

Проведем сравнительную характеристику двух данных систем калькуляции. При использовании калькуляции себестоимости по переменным издержкам:

- 1) предоставляется информация, которая более значима для принятия решений, в частности, для прогнозирования будущих расходов и доходов при различном уровне деловой активности предприятия;
- 2) устраняется влияние на прибыль изменений стоимости запасов. В системе калькуляции себестоимости по переменным издержкам прибыль зависит от объема реализации продукции, а при полном распределении затрат – от объема как реализации, так и производства. Сезонные колебания объема реализации, характерные для сельскохозяйственного производства, могут привести к значительным изменениям стоимости запасов продукции, и, следовательно, повлиять на величину прибыли за месяц или квартал. Поэтому при исчислении прибыли за короткие промежутки времени калькуляция себестоимости по переменным издержкам более обоснованна, что необходимо использовать в управленческом учете. Немаловажным достоинством данной системы является и отсутствие необходимости предварительно оценивать продукцию по плановой себестоимости с последующим списанием калькуляционных разниц, что присуще отечественной учетной практике.

С другой стороны, в своей деятельности сельскохозяйственные предприятия в основном ориентируются на сезонные продажи. При этом при использовании системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам в период до начала сезона регистрируются большие убытки, а в период реализации продукции – высокая прибыль. В то же время в системе калькуляции с полным распределением затрат более равномерно отражаются изменения величины прибыли, и по мнению некоторых исследователей, это выглядит более логично.

При любом распределении затрат определенную трудность вызывает выбор и обоснование метода распределения расходов вспомогательных производств таких, как ремонтные мастерские, автотранспорт, электроснабжение и т.д. В зарубежной практике распространены следующие методы их распределения: 1) прямой; 2) пошаговый; 3) линейной алгебры.

При использовании метода прямого распределения игнорируется тот факт, что вспомогательные подразделения могут оказывать услуги друг другу, и их затраты непосредственно списываются на основное

производство. Следует отметить, что в крупных хозяйствах в связи с их многотоварностью и наличием большого числа вспомогательных производств данный метод применяться не может.

Пошаговый метод использует информацию об услугах, которую оказывает одно вспомогательное производство другому. Для этого нужно предварительно решить проблему выбора того вспомогательного производства, затраты которого будут распределяться в первую очередь. Обычно в начале распределяются затраты тех производств, чьи затраты больше. В учетной практике отечественных сельскохозяйственных предприятий калькуляция себестоимости работ и услуг осуществляется в следующей последовательности: ремонтные мастерские, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, живая тяговая сила, автомобильный грузовой транспорт, холодильные установки, машинно-тракторный парк [4, с. 70].

Применение прямого и пошагового методов имеет общий недостаток, который заключается в неполном отражении фактических взаимосвязей между вспомогательными производствами и основными. Для устранения отмеченных недостатков применяют метод линейной алгебры, при котором наиболее адекватно отражается система взаимоотношений на предприятии.

Международным стандартом финансовой отчетности № 2 «Запасы» указывается на необходимость включения в себестоимость запасов и готовой продукции, в частности, систематически распределяемых постоянных и переменных накладных производственных расходов, которые имеют место при переработке сырья в готовую продукцию. При этом постоянными накладными производственными расходами являются те косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, такие как амортизация и обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы. Такие затраты, как сверхнормативные затраты сырья, потери труда, затраты на хранение, административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния, сбытовые расходы, Стандартом рекомендуется признавать в качестве расходов в периоде их возникновения и не включать в себестоимость запасов. В связи с этим возникает вопрос: какие административные накладные расходы связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния, а какие нет. На наш взгляд, учитывая предлагаемую классификацию затрат по степени их участия в производстве, к первой группе могут быть отнесены общепроизводственные расходы. Общехозяйственные расходы необходимо трактовать как не связанные с запасами. Таким образом, данный стандарт предусматривает применение в учетной практике системы калькуляции с полным распределением производственных затрат.

В Республике Беларусь методы распределения затрат по видам продукции согласно п. 2.11.1 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утв. Минэкономики РБ 26.01.98 № 19-112/397 с изм. и доп. определяются отраслевыми рекомендациями. В частности, для агропромышленного комплекса Рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утв. Минсельхозпродом РБ от 14.12.99 № 316, установлена система калькуляции с полным распределением производственных и непроизводственных расходов с применением пошагового метода. В результате использования данной системы калькуляции ввиду сезонности растениеводства фактическая себестоимость продукции данной отрасли может быть исчислена только в конце года после того, как будут учтены все затраты на ее производство и сбор. Вследствие этого в течение года продукция учитывается по плановой оценке с расчетом калькуляционных разниц в конце года. Поскольку фактическую себестоимость кормов, потребленных в животноводстве, можно исчислить только по истечении календарного года, то и фактическая себестоимость продукции животноводства также исчисляется в конце года.

Проанализируем влияние использования различных методик распределения затрат на конечный финансовый результат с помощью следующего условного примера. Так, например, деятельность крестьянско-фермерского хозяйства «Криница» за год характеризуется следующими данными (табл. 1).

Рассмотрим результаты применения следующих методик распределения:

- 1) применяемую на сельскохозяйственных предприятиях республики в настоящее время;

Таблица 1

Исходные данные деятельности КФХ «Криница» за год

Статьи затрат	Растениеводство	Животноводство	Ремонтный цех	Автотранспорт
Прямые затраты (без стоимости семян и кормов), руб.	500 000	600 000	100 000	80 000
Стоимость семян, руб.	100 000			
Использовано кормов, усл.корм.ед.		50 000		
Услуги ремонтного цеха, чел-час	150	400		450
Услуги автотранспорта, т-км	7 500	2 000	500	
Общепроизводственные расходы, руб.	50 000	70 000		
Реализовано за год	20 000 усл.корм.ед.	1 000 ц мяса		
Остаток продукции на конец года	15 000 усл.корм.ед.			
Выручка (за вычетом налогов), руб.	225 000	1 475 000		
Общехозяйственные расходы, руб.				250 000

- 2) система полного распределения производственных затрат с пошаговым распределением затрат обслуживающих производств;
- 3) система полного распределения производственных затрат с распределением затрат обслуживающих производств по методу линейной алгебры;
- 4) система по переменным издержкам.
- Финансовые результаты, исчисленные при применении вышеуказанных методик, обобщим в таблице 2.

Таблица 2

Основные показатели деятельности КФХ «Криница» при использовании различных систем калькуляции

№ п/п	Показатель	Значения показателей при вариантах калькуляций			
		1	2	3	4
1	Общие расходы, руб., из них:	1 750 000	1 750 000	1 750 000	1 750 000
2	Отнесено на реализованную продукцию, руб.	1 572 415	1 590 750	1 600 732	1 656 030
3	На остаток готовой продукции на складе, руб.	177 585	159 250	149 268	93 970
4	Выручка, руб.	1 700 000	1 700 000	1 700 000	1 700 000
5	Прибыль, руб.	127 585	109 250	99 268	43 970

Данные таблицы 2 показывают, что в результате применения системы калькуляции, установленной Рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, финансовый результат от реализации определен в размере 127 585 руб. В данном случае остается спорным вопрос об обоснованности распределения общехозяйственных расходов. В результате их распределения стоимость запасов кормов возросла на 18 335 руб., что, тем самым увеличило величину прибыли от реализации на указанную сумму. Таким образом, при применении данного метода сумма прибыли, указанной в финансовой отчетности, с точки зрения международных стандартов, может оказаться искаженной.

При системе полного распределения производственных затрат с пошаговым методом распределения затрат обслуживающих производств размер финансового результата в данном случае составил 109 250 руб. Однако следует отметить, что в данных двух случаях при распределении затрат вспомогательных производств не учитывается величина затрат, оказанных автотранспортом ремонтному цеху, что искажает величину себестоимости. В результате применения метода линейной алгебры для распределения затрат вспомогательных производств в нашем случае финансовый результат может измениться на 9982 руб., или на 9%. Это лишнее свидетельствует о необходимости развития математического аппарата, применяемого при выполнении общеустановленных бухгалтерских процедур, в частности, распределении косвенных затрат. В данной ситуации распределение затрат методом линейной алгебры позволило более точно определить величину прибыли, полученную за отчетный период, чем практикуемым на предприятиях АПК методом, при неизменности всех остальных данных.

В случае использования системы калькуляции по переменным издержкам изменение величины прибыли по сравнению с предыдущим примером составило 55 298 руб. Это объясняется высоким уровнем косвенных расходов в величине затрат и увеличением ее запасов за отчетный период. В результате данные расходы в полной своей сумме были отнесены к затратам отчетного периода.

В общем, при сравнении полученных величин финансового результата можно отметить их существенное различие между собой. Этим и объясняется важность обоснованного выбора системы калькуляции себестоимости продукции как одной из определяющих составляющих методики расчета финансового результата деятельности любого предприятия, в том числе и сельскохозяйственного. На наш взгляд, наиболее объективными системами калькуляции можно считать систему калькуляции по переменным издержкам и систему калькуляции с полным распределением производственных затрат по методу линейной алгебры. Первая из них более проста в использовании и эффективна для предоставления оперативной информации о результате деятельности за отчетный период, а также предоставляет данные, необходимые для проведения маржинального анализа. Вторую необходимо использовать для таких целей, как обоснование управленческих решений о расширении или сворачивании отдельных видов деятельности предприятия, определение полной себестоимости выпущенной продукции и т.д. Однако в настоящее время законодательство республики не дает возможности применения указанных систем калькуляций в практике предприятий агропромышленного комплекса. В то же время данные системы возможны для применения в рамках управленческого учета и предоставления информации, необходимой для повышения эффективности принимаемых решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утв. Минэкономики РБ от 26.01.98 № 19-112/397 с изм. и доп.— Мн.: ООО «Информпресс», 2002.— 152 с.
2. Рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утв. Минсельхозпродом РБ от 14.12.99 № 316/ Главный бухгалтер. Сельское хозяйство.— № 1, 2001.— С. 25-43.
3. Рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утв. Минсельхозпродом РБ от 14.12.99 № 316/ Главный бухгалтер. Сельское хозяйство.— № 2, 2001.— С. 14-32.