

УДК 33

***ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ЗАРУБЕЖНЫХ МЕТОДОВ УЧЕТА
ЗАТРАТ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ***

Синельникова Е. А.

Студент,

Национальный Исследовательский Мордовский Государственный Университет

им. Н.П. Огарева,

г. Саранск, Россия

Аннотация: В статье раскрываются основные понятия видов учета затрат в зарубежных странах, к которым можно отнести: «стандарт-костинг», «директ-костинг», «activity Based Costing» (ABC). Рассматривается сущность их применения в развитых зарубежных странах. Приводятся последовательность и способы их расчета, ключевые достоинства и недостатки, а также проводится сравнение с отечественной практикой учета затрат на производство в сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: методы учета, затраты, сельскохозяйственное предприятие, «стандарт-костинг», «директ-костинг», «activity Based Costing» (ABC).

***FEATURES OF APPLICATION OF FOREIGN METHODS OF COST
ACCOUNTING AT AGRICULTURAL ENTERPRISES***

Sinelnikova E.A.

Student,

National Research Mordovian State University of. N.P. Ogareva,

Saransk, Russia

Summary: The article describes the basic concepts of types of cost accounting in foreign countries, which include: “standard costing”, “direct costing”, “activity Based Costing” (ABC). The essence of their application in developed foreign countries is considered. The sequence and methods of their calculation, key advantages and disadvantages are given, as well as a comparison with domestic practice of accounting for production costs in agricultural enterprises.

Keywords: accounting methods, costs, agricultural enterprise, standard costing, direct costing, activity based costing (ABC).

Зарубежный опыт предполагает использование сегмента учета затрат как одну из главных составных частей управленческого учета предприятия, основной целью которого выступает оптимизация финансовых результатов и своевременное реагирование на постоянно изменяющиеся условия внешней среды. В российской практике достаточно часто на предприятиях отсутствует система управленческого учета и, соответственно, учет затрат входит в систему бухгалтерского учета. К основным методам учета затрат на производство и реализацию продукции предприятий в развитых зарубежных странах относят: «стандарт-костинг», «директ-костинг», «activity Based Costing» (ABC) [2].

В основе метода учета затрат «стандарт-костинг», лежит калькулированные себестоимости продукции и определение выручки от основной деятельности согласно нормативным (плановым) затратам, причем учет образовавшихся отклонений ведется отдельно и по окончании отчетного периода включается в финансовый результат [5]. Обычно определению нормативных (плановых) показателей подлежат:

- стоимость израсходованных при производстве материалов;
- вознаграждение работников, непосредственно участвующих в технологическом процессе;

- накладные расходы;
- расходы по рекламе и другие, непосредственно связанные с доведением продукции до потребителя.

Данный метод в основном используется сельскохозяйственными предприятиями для целей управленческого учета, так как позволяет принять меры на самых ранних стадиях образования данных отклонений, а так же выявить причины и их последствия, составить прогноз будущих затрат. Рассмотрим последовательность расчёта по системе «стандарт-костинг» в таблице 1.

Таблица 1 – Расчет по методу «стандарт-костинг»

№	Наименование
1.	Выручка
2.	Себестоимость продукции
3	(п. 1- п. 2) Валовая прибыль
4	Отклонения (+;-)
5	Прибыль, полученная по факту (п. 3 – п. 4)

Также следует рассмотреть достоинства и недостатки применения данного метода учета затрат. В качестве положительных сторон можно отметить:

- информированность руководства о стоимости планируемых затрат;
- оперативность определения полной себестоимости;
- простоту технологии ведения учета;
- малые затраты человеческих ресурсов при использовании метода.

Слабыми сторонами применения метода «стандарт-костинг» являются:

- сложность в расчете норм, поскольку адаптироваться к постоянно изменяющимся рыночным ценам достаточно трудно;
- невозможность установить стандарты на все затраты, что ведет к ослаблению контроля за производственным процессом;

– использование системы «стандарт-кост» не обеспечивает предприятие достаточной информацией для поиска путей усовершенствования его деятельности.

В российской практике прообразом данного метода можно назвать «нормативный» метод учета затрат в основе которой лежит предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию сельскохозяйственной продукции на основе действующих норм и смет [1]. Но несмотря на довольно значимые сходства, можно выделить и некоторые различия между «нормативным» методом учета затрат в российской практике и системой «стандарт-костинг» в зарубежной (таблица 2).

Таблица 2 – Основные сходства и отличия «нормативного» метода учета затрат и метода «стандарт-костинг»

Сходства	Отличия
Единая основа обеих систем – нормирование затрат, составление калькуляций	Стандарт-костинг не регламентирован, потому официальных методик и регистров не имеет, в нормативном же разработана база документов по отраслям
Проводится отдельный учет затрат с целью результативного управления ими	Нормативный метод относит дополнительно понесенные расходы на затратные счета, а стандарт-костинг – на уменьшение финансовых результатов, используя специальные счета
Отклонения, выявленные в момент производства, обобщаются и анализируются	Нормативному методу присущ систематический учет изменений норм по ходу исполнения оргтехмероприятий, в стандарт-костинге данный принцип отсутствует

В настоящее время так же широкое распространение в развитых странах, таких как Германия, США, Япония, Канада получила система «директ-

костинг», введенная американским экономистом Д. Харрисом в 1936 году, который разделил затраты предприятия на постоянные и переменные [3]. В данной системе учета к себестоимости готовой продукции и незавершенного производства относят только переменные затраты, в то время как постоянные затраты не включаются в себестоимость. Они обобщаются на отдельный счет и с определенной периодичностью списываются в дебет счетов финансовых результатов и не имеют распределения по отдельным видам продукции. На рисунке 1 можно проследить особенность учета по данному методу.



Рисунок 1 - Схема учета по системе «директ-костинг»

Если провести сравнение с РСБУ, то переменные расходы, такие как заработная плата производственных рабочих, стоимость материалов приходятся на счет 20 «Основное производство» и распределяются на остаток

незавершённого производства. В то время как постоянные расходы, например, плата за аренду, расходы по рекламе принимаются к учету на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и в конце отчётного периода, списываются в дебет счёта 90 «Продажи» [4].

Метод «директ-костинг» предполагает многоступенчатую систему составления отчёта о финансовых результатах. В данной форме отчётности можно проследить зависимость прибыли сельскохозяйственного предприятия от изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции [8]. Из этого следует, что благодаря методу «директ-костинг» организация способна отыскать наиболее выгодные комбинации цены и объёма выпускаемой продукции, а так же провести эффективную политику цен.

Особенность применения данного метода выражается в том, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объёмом производства, затратами и прибылью (таблица 3).

Таблица 3 – Расчет по методу «директ-костинг»

№	Наименование
1.	Выручка
2.	Переменные затраты
3	Маржинальный доход (п.1 – п.2)
4	Постоянные затраты
5	Прибыль, полученная по факту (п. 3 – п. 4)

Так же предприятие сможет усовершенствовать ассортимент выпускаемой продукции, быстро рассчитать «точку безубыточности», которая предполагает период полной окупаемости всех затрат и выхода на «ноль», а так же проводить глубокие исследования деятельности с применением статистических методов, например, корреляционного анализа и др.

Сегодня выделяют два способа организации системы управления по методу «директ-костинг» [6]:

- первый предполагает ведение отдельного учета по счетам финансовой и управленческой бухгалтерии;
- второй основан на интеграции финансовой и производственной бухгалтерии, при использовании привычных для учёта затрат счетов 20-29.

Но данный метод имеет и минусы, которые выражаются в трудности определения переменных и постоянных затрат, поскольку достаточно часто на практике их сложно классифицировать и отнести к какой-либо определенной группе.

Метод «АВС-костинг» используется для принятия стратегических управленческих решений в области ценообразования и выбора перспективных продуктов для производства. Данную систему учета затрат так же называют двухэтапным калькулированием, что связано с выполнением двух шагов по распределению косвенных затрат.

Первый шаг – распределение косвенных затрат по операциям бизнес-процессов, второй – распределение по итоговым объектам калькулирования, например, продукции. В этом можно проследить одно из отличий АВС-костинга от традиционных калькуляционных систем, заключающегося в том, что процесс учета вводится понятие «операция», что отражается в названии системы – «activity-based costing», т.е. калькулирование по операциям. Операцией бизнес-процесса называют событие, задание или единица работы, которая имеет определенную цель. В традиционных калькуляционных системах считается, что ресурсы поглощаются продуктами (рисунок 1, а), а в системе «АВС-костинг» ресурсы поглощаются операциями, лишь затем себестоимость операций поглощается продуктами (рисунок 1, б).

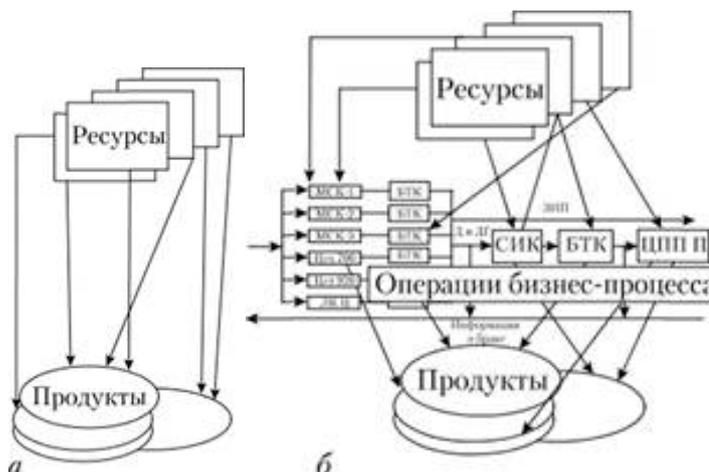


Рисунок 2 - Логика движения затрат при традиционном подходе к калькулированию себестоимости (а) и при подходе ABC (б)

Определение себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий по методу «activity-based costing» состоит из ряда этапов [7]:

- разработка основных процессов, непосредственно связанных с производством продукции;
- расчет затрат по каждому выявленному процессу;
- установление драйверов затрат по каждому выявленному процессу;
- применение ставки драйверов затрат к продуктам (единицам затрат).

Основную суть метода можно рассмотреть в следующем:

- установление основного вида деятельности предприятия;
- выявление носителя затрат для каждого вида деятельности организации;
- прямом отнесении и распределении накладных затрат по «носителям затрат», созданным для каждого вида деятельности;
- определении ставки распределения накладных затрат по каждому «носителю затрат» на основе соответствующего фактора затрат.

Драйвером затрат (cost driver, «кост драйвер», «носитель затрат») называют показатель измерения активности вида деятельности, который

непосредственно отражает сущность данного вида деятельности и взаимосвязь с калькулируемым объектом.

Некоторые примеры драйверов затрат представлены в таблице ниже.

Таблица 4 - Виды деятельности и соответствующие им драйверы

Вид деятельности	Драйвер
Потребление рабочей силы	Объем трудозатрат, чел.-ч
Эксплуатация основного оборудования	Машино-час
Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час
Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.
Эксплуатация грузового автотранспорта	Тонно-километры
Доставка материалов	Количество полученных партий
Погрузка, разгрузка материалов	Масса груза в тоннах (центнерах)
Оформление заказов	Количество заказов

Рассмотрим специфику калькулирования себестоимости и учета затрат на базе основных этапов ABC метода. Первый этап состоит в разработке реестра рабочих операций (действий) и осуществления их классификаций. Чтобы сформировать достоверную и полную информацию о составе рабочих операций необходимо воспользоваться методом интервьюирования руководителей всех подразделений. Классификатор рабочих операций должен содержать систему их кодирования. Эффективность системы управления определяется высоким уровнем детализации рабочих операций.

Второй этап предполагает разработку системы драйверов, то есть непосредственно показателей измерения активности видов деятельности предприятия. Третьим этапом служит расчет ставок драйверов путем деления суммы накладных расходов по каждой операции на количественное значение драйвера. Четвертым этапом является определение учета затрат по местам их возникновения, причем местом возникновения может выступать как вся организация в целом, так и конкретный вид деятельности, структурная единица, операция. Последним этапом расходы распределяют между объектами калькулирования. В составе объектов калькулирования могут быть отдельные

виды продукции, работ, услуг либо их однородные группы. Выбор объекта калькулирования производится в соответствии с общей ориентацией системы управления организации, причем большее внимание отводится процессу распределения косвенных (накладных) расходов.

Ключевая особенность «АВС-костинга» заключается в том, что «продукция потребляет деятельность, а деятельность потребляет ресурсы» [9], обеспечивается двухуровневое распределение затрат. На первом уровне ресурсы распределяются по видам деятельности организации, на втором уровне затраты по видам деятельности распределяются на различную продукцию.

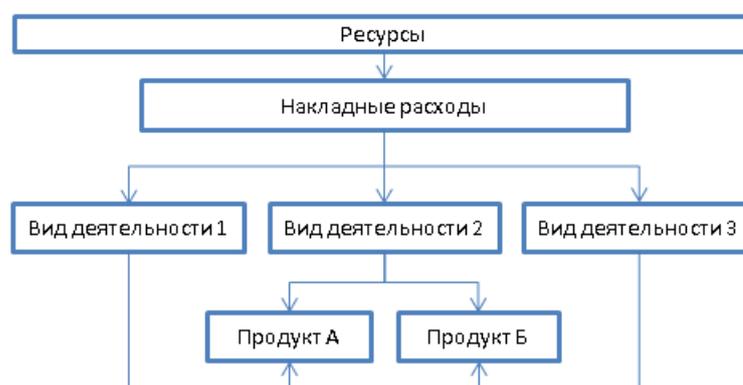


Рисунок 3 - Распределение накладных расходов методом АВС

Согласно методу АВС, все накладные расходы можно разделить на две группы:

– расходы, которые относятся к отдельным видам продукции (например, эксплуатационные расходы, обслуживающие расходы, расходы на содержание отдела снабжения, инженерных служб);

– расходы, которые невозможно отнести к отдельным видам продукции (например, расходы на содержание охраны, представительские расходы, расходы на содержание офиса, отдела кадров, страховые платежи и т.д.). Их включение в себестоимость производится пропорционально базе распределения.

«ABC – костинг», являясь альтернативой позаказного метода учета затрат эффективен для предприятий, для которых характерен высокий уровень накладных расходов.

Таким образом, правильный выбор метода учета затрат в сельскохозяйственном предприятии дает возможность своевременно определить резервы их снижения. Зарубежные методы учета затрат все больше находят своё распространение в отечественном учете. Это позволяет открывать всё более новые возможности для менеджмента компании в области принятия эффективных управленческих решений, что в свою очередь ведет к улучшению финансового состояния сельскохозяйственного предприятия в целом.

Библиографический список

- 1 Акашева В. В., Кудряшова М. Ю. Проблемы управления затратами на сельскохозяйственных предприятиях на примере СПК «Рассветовский» // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. -2014. - №6 (38).— С.108-111
- 2 Акашева В. В., Шибилева О. В. Учет в отраслях / В. В. Акашева, О. В. Шибилева / учеб. пособие — 6-е издание, доп. 2016. — 65 с
- 3 Бабаева Ю. А. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) : учеб.-практ. пособие / под ред. Ю. А. Бабаева. — 3-е изд. , испр. и доп. — М. : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2018. — 188 с
- 4 Бондина Н. Н. Учет затрат и калькулирование себестоимости: учеб. пособие / Н. Н. Бондина, И. А. Бондин, И. В. Павлова, О. В. Лаврина. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 254 с.

- 5 Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы / Керимов В. Э. , - 9-е изд. - М. : Дашков и К, 2017. - 384 с
- 6 Молчанов С. Затраты: учет и снижение за 14 дней : экспресс-курс. 3-е издание. М. : Эксмо, 2017. – 544 с.
- 7 Нечаева А. С. Бухгалтерский (управленческий) учет: учеб. пособие / А.В. Басова, А.С. Нечаев. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 324 с.
- 8 Смирнов К. А. Нормирование и экономия материальных затрат : учеб. пособие / К. А. Смирнов. — М.: ИНФРА-М, 2017. — 153 с.
- 9 Чепулянис А. В. Теоретико-методические основы стратегического учета и анализа затрат : Монография / Чепулянис А. В., Бороненкова С. А., - 2-е изд., стер. - М.: Флинта, Изд-во Урал. ун-та, 2017. – 248 с.

Оригинальность 76%