

ОСОБЕННОСТИ МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ЗАМОРОЖЕННОЙ ПРОДУКЦИИ, ПОЛУФАБРИКАТОВ, УСЛУГ ПО ЗАМОРОЗКЕ И ХРАНЕНИЮ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПЛОДООВОЩНОЙ ОТРАСЛИ

*Т.И.Сушко, канд. экон. наук, доцент, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита МГУП
О.О.Сударева, магистрант МГУП*

Для эффективной деятельности организации важным является определение экономически обоснованной величины затрат на производство и реализацию каждого вида и всей выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг.

Отраслевая специфика, особенности технологического процесса, широкий ассортимент выпускаемой продукции оказывают непосредственное влияние на планирование, организацию бухгалтерского учета затрат и калькулирование себестоимости производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг.

Для всех организаций плодоовощной отрасли характерными являются следующие особенности:

- сезонный характер производства продукции;
- изготовление конечной готовой продукции путем последовательной обработки исходного сырья по технологическим стадиям;
- непрерывность и относительно небольшая продолжительность производственного процесса;
- разнообразие ассортимента и номенклатуры изготавливаемой продукции;
- высокая материалоемкость готовой продукции;
- комплексный характер исходного сырья, из которого можно изготавливать несколько видов продукции;
- специфика производственной структуры организации;
- специфика формирования и распределения затрат на обслуживание и управление, обусловленная сезонным характером производства.

Бухгалтерский учет затрат в организациях плодоовощной отрасли должен обеспечивать формирование необходимой информации, используемой для определения показателей эффективности деятельности этих организаций, себестоимости производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг и принятия соответствующих управленческих решений.

Получение такой информации возможно на базе использования научно обоснованных методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости.

Вопросы экономической сущности и классификации методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости рассматривались в работах многих экономистов, в частности П.Я.Папковской [1], А.П. Михалкевича [2], Н.Г.Чумаченко [3], С.А. Николаевой [4], Н.И. Ладутько [5], И.А.Ламыкина [6], А.М.Герасимовича [7], И.А. Басманова [8], И.А.Белебехи [9], А.Д. Шеремета [10], МДПизенгольца [11] и других.

Однако среди ученых Республики Беларусь и зарубежных стран нет единой точки зрения относительно их экономической сущности и классификации, так как одни экономисты объединяют эти понятия, а другие разграничивают.

П.Я. Папковская считает эти понятия самостоятельными экономическими категориями [1, с.180].

Это же мнение разделяет А.П. Михалкевич, метод учета затрат он рассматривает как «совокупность приемов документирования и отражения затрат на производство и реализацию продукции, обеспечивающих определение ее себестоимости в интересующих пользователей разрезах», а метод калькулирования он трактует как «совокупность приемов и способов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции, работ, услуг» [2, с. 13].

Н.Г.Чумаченко также разграничивает данные категории, он приводит отдельную классификацию методов учета затрат на производство и методов калькулирования себестоимости [3].

Среди ученых, которые придерживаются такой же точки зрения следует отметить И.А.Басманова [8], П.А. Костюка, П.С.Безруких и других, однако они признают существующую между ними тесную связь.

К ученым экономистам, которые объединяют методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции относятся С.А.Николаева [4], Н.И.Ладутько [5], И.А.Ламыкин [6], И.А. Белебех [9], М.З. Пизенголец [11] и другие.

С.А. Николаева считает, что «под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обычно понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом. В основе классификации методов - объекты учета затрат на производство, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью» [4, с. 57].

Н.И. Ладутько также объединяет эти понятия и трактует их как метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, определяя его как «порядок группировки затрат на производство в зависимости от конкретных условий изготовления продукции, обеспечивающий исчисление ее фактической себестоимости и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости» [5, с.462].

Рассматривая работы зарубежных авторов можно отметить, что мнения также расходятся. Например, английский экономист Д. Мидлтон [12, с.182] разграничивает методы учета затрат и, методы калькулирования, а американские экономисты Б.Нидпз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл считают, что методы учета затрат и калькулирования едины [13, с.144].

По нашему мнению, оба понятия можно объединить и рассматривать как способы и приемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, так как учет и калькулирование затрат обуславливают друг друга.

Калькулирование является элементом метода бухгалтерского учета и завершающей стадией учета затрат, способом расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг), следовательно учет затрат и калькулирование себестоимости неотделимы друг от друга.

В основе рациональной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции лежит научная группировка затрат, базой которой являются объекты формирования себестоимости всей продукции и отдельных ее видов.

Однако в настоящее время также отсутствует единый подход к рассмотрению классификации методов учета (затрат и калькулирования себестоимости продукции. С одной стороны, направленность на удовлетворение информационных потребностей пользователей подразумевает значительную вариантность трактовок и подходов, с другой стороны, отсутствие единой терминологии затрудняет практическое применение имеющихся теоретических разработок.

Исследование классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости выявило, что она рассматривается учеными по различным основаниям. Так, И.А. Ламыкин [6] выделяет попередельный, позаказный и пофазный методы учета затрат, А.Д. Шерemet [10] - метод полных затрат и метод переменных затрат, а также отмечает, что существуют такие методы калькулирования как позаказный и попроцессный.

По мнению П.Я. Папковской, «многообразие приемов и способов учета затрат нельзя считать методами. Только их совокупность составляет метод учета затрат на производство. Не может быть множества методов учета затрат, а существует один метод учета затрат, позволяющий давать объективную картину фактических производственных затрат по объектам учета» [1, с.181], с чем можно согласиться.

По нашему мнению, наиболее обоснованным является системный подход классификации способов и приемов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, рассмотренный Ю.Н. Сигидовым [14], в соответствии с которым данную систему можно представить в виде четырехуровневой структуры.

На первом уровне выделяются основополагающие подходы к формированию себестоимости. На втором уровне - подсистемы учета затрат, определяющие цель калькулирования себестоимости. Третий уровень включает конкретные способы и приемы учета затрат и калькулирования себестоимости, выбор которых определяется спецификой деятельности организации и особенностями производственного процесса. Детализация их на четвертом уровне обусловлена имеющимся ассортиментом продукции, а также необходимостью калькулирования себестоимости промежуточных продуктов или отсутствием таковой.

На первом уровне выделяются следующие приемы и способы:

- учет затрат по фактической себестоимости;
- учет затрат по нормативной себестоимости (отечественный аналог standart-cost);
- учет затрат по плановой себестоимости (отечественный аналог targe cost).

Вторым уровнем классификации способов и приемов является их деление по полноте включения затрат в себестоимость продукции:

- учет затрат по полной себестоимости;
- маржинальный учет затрат

На третьем уровне выделяют способы и приемы, основанные на классификации затрат по их отношению к технологическому процессу производства:

- попроцессный(пооперационный);
- попередельный;
- позаказный (партионный) способ учета затрат.

На четвертом уровне предполагается дальнейшая дифференциация способов и приемов, основанная на детализации третьего уровня.

Так, попередельный способ учета затрат имеет два варианта: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Кроме того, попередельный способ включает широкий спектр его разновидностей, выделение которых основано на необходимости учета специфики ассортимента продукции и целей калькулирования: простой (одноступенчатый) попередельный; многоступенчатый попередельный; эквивалентных коэффициентов; исключения; распределения затрат.

Таким образом, в условиях деятельности конкретной организации выбор способов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на каждом из уровней предполагает формирование наиболее оптимальной их совокупности, соответствующей специфике деятельности организации и отвечающей потребностям управления затратами организации.

В организациях плодоовощной отрасли, в зависимости от вида продукции, работ, услуг, технологии и организации производства учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) ведется одним из следующих способов: попроцессным; попередельным; позаказным; нормативным или комбинированным, включающим вышеуказанные - при производстве разнохарактерной продукции и работ может использоваться попередельный способ учета затрат с элементами нормативного. При попередельном способе учёта затрат могут применяться следующие варианты: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

В нормативных документах Республики Беларусь по учету и планированию*затрат на производство продукции, работ, услуг, в частности в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, определено, что «перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства, определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства» [15].

В целях единообразного понимания сущности метод учета затрат следует в отраслевых методических рекомендациях изложить его определение и привести перечень возможных приемов и способов, применение которых в каждой организации должно определяться учетной политикой. Регламентация способов учета затрат в нормативных документах позволит произвести их систематизацию и классификацию.

В настоящее время одним из перспективных направлений работы организаций плодоовощной отрасли является производство замороженной продукции, полуфабрикатов, оказание услуг по их заморозке и хранению.

Для определения себестоимости производимой продукции (работ, услуг) организаций плодоовощной отрасли, в том числе при определении себестоимости замороженной продукции, полуфабрикатов, услуг по заморозке овощей, плодов, ягод, полуфабрикатов и услуг по хранению замороженной продукции, полуфабрикатов в настоящее время руководствуются Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях плодоовощной промышленности и предприятиях по производству пищевых концентратов, утвержденной Министерством пищевой промышленности СССР, которая не учитывает данные виды деятельности.

Отсутствие методики планирования, учета и калькулирования вызвало необходимость исследования данного вида деятельности и разработки соответствующих методик.

Проведенные нами исследования показали, что на содержание калькуляций себестоимости замороженной продукции, полуфабрикатов, услуг по заморозке овощей, плодов, ягод, полуфабрикатов, услуг по хранению замороженной продукции, полуфабрикатов значительно влияет специфика данных видов деятельности.

Эффективное управление затратами в организации также зависит от правильности выбора объектов учета и калькуляции.

Объекты учета затрат в организациях не остаются постоянными, они изменяются вследствие появления нового ассортимента продукции, изменения специализации производства и других факторов.

Объектами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции могут являться:

- виды деятельности;
- места возникновения затрат;
- виды продукции (работ, услуг).

Под объектами калькуляции понимаются конкретные виды продукции, полуфабрикатов, работ и услуг.

При производстве замороженной продукции, полуфабрикатов, оказанию услуг по их заморозке и хранению в качестве самостоятельных объектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции могут быть выделены следующие объекты калькуляции:

- замороженная продукция, полуфабрикаты по видам, наименованиям, расфасовкам и упаковкам;
- услуга по заморозке и хранению овощей, плодов, ягод и другой замороженной продукции, полуфабрикатов, которые могут быть разделены на два отдельных объекта - по заморозке и по хранению замороженной продукции в зависимости от конкретных условий деятельности предприятия.

Калькуляционная-единица продукции должна соответствовать измерителю, принятому в стандартах или технических условиях на данный вид продукции, и единице измерения, принятой в плане производства продукции в натуральном выражении.

Калькуляционными единицами для организаций плодоовощной отрасли являются условные банки и массовые единицы - килограммы или тонны.

При производстве замороженной продукции, полуфабрикатов, оказанию услуг калькуляционными единицами целесообразно выделять:

*ід

- одну тонну замороженных овощей, плодов и ягод;
- одну тонну замороженных полуфабрикатов; >
- услугу по заморозке одной тонны овощей, плодов, ягод, полуфабрикатов;
- услугу по хранению одной тонны замороженной продукции, полуфабрикатов

При калькуляции себестоимости одной тонны замороженной продукции, полуфабрикатов следует применять следующую номенклатуру статей затрат:

- Сырье и основные материалы
- Вспомогательные материалы
- Энергия (холод) на технологические цели
- Заработная плата производственных рабочих
- Отчисления от фонда заработной платы производственных рабочих
- Затраты на подготовку и освоение производства
- Амортизация производственного оборудования
- Общепроизводственные расходы
- Общехозяйственные расходы
- Коммерческие расходы

Подобные калькуляции могут составляться при определении себестоимости услуги по заморозке и по хранению одной тонны овощей, плодов, ягод, полуфабрикатов.

При калькулировании себестоимости услуги на заморозку одной тонны овощей, плодов, ягод, полуфабрикатов кроме традиционных статей затрат также выделяется статья «Сырье, основные и вспомогательные материалы переработчика, использованные при заморозке».

При калькулировании себестоимости услуги на хранение одной тонны замороженной продукции, полуфабрикатов следует применять следующую номенклатуру статей затрат: энергия (холод) на технологические цели; заработная плата работников, обслуживающих холодильное оборудование; отчисления от фонда заработной платы этих работников; амортизация холодильного оборудования; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы.

Затраты на холод, используемый на заморозку или хранение замороженной продукции, полуфабрикатов могут занимать значительный удельный вес в их себестоимости-, поэтому могут выделяться в отдельную калькуляционную статью «Холод на технологические цели».

Использование предложенных методик учета затрат и калькулирования себестоимости позволит четко организовать работу по управлению себестоимостью замороженной продукции, полуфабрикатов, оказанию услуг по заморозке и хранению и развитию данных видов деятельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. - Мн.: ООО «Информ-пресс», 2001. - 216 с.
2. Михалкевич А. П. Методика учета и калькулирования себестоимости транспортных услуг при перевозке пассажиров / Михалкевич, А.П. // Бухгалтерский учет и анализ 10/2007 — с. 12—16.
3. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. - М.: Финансы, 1965. - 124с.
4. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. - М.: Аналитика-Пресс, 1997. - 144 с.
5. Ладутько Н.И. Бухгалтерский учет. Теория. Документы. Корреспонденция счетов. Отчетность: практическое пособие/ Н. И. Ладутько [и др.]; под общей редакцией Н.И. Ладутько. - 6-е изд., перераб. и доп. - Минск: ФУАинформ, 2007. - 808 с.
6. Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции. - М.: Статистика, 1980. - 168 с.
7. Герасимович А.М. Учет затрат и себестоимость продукции переработки плодов и овощей. - М.: Агропромиздат, 1987-222 с.
8. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. - М.: Финансы, 1970. - 168 с.
9. Бебелеха И.А. Учет и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции. - Львов: Вища школа, 1975 - 176 с.
10. Шеремет А.Д., Николаева О.Е., Полякова С.И. Управленческий учет: Учебник/ под редакцией А.Д.Шеремета: - 3-е изд. перераб. и доп. - М.: ИДФБК-ПРЕСС, 2005. - 344с.
11. Пизенгольц М.З. Учет затрат и закрытия счетов в колхозах и совхозах. - М.: Статистика, 1972. - 279с.
12. Мидлтон д. бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ.; под ред. И. И. Елисеевой. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 408 с.
13. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. принципы бухгалтерского учета:/Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 496 с.
- » 14. Сигидов, Ю.И. Системный подход к классификации методов учета затрат/ Сигидов, Ю.И., Адаменко А.А., Рыбанцева М.С.//Управленческий учет - 2009. - № 2 - С. 27-34.

15. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утв. постановлением М-ва экономики, М-ва финансов, М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 30.11.2008 г №210/161/151// Консультант Плюс: Беларусь [Электрон, ресурс] / Юр.Спектр, Нац. Центр правовой информации Респ. Беларусь. — Минск, 2009.

АНАЛИЗ ВАЛЮТНЫХ РИСКОВ КАК ОСНОВА ДЛЯ РАЗРАБОТКИ ПРОГРАММЫ ХЕДЖИРОВАНИЯ

Д.В. Дешденко, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Могилевского государственного университета продовольствия

Постоянно возрастающая волатильность валютных курсов увеличивает риски отечественных субъектов хозяйствования, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность. В результате значительных колебаний курсов валют возрастает неопределенность финансовых результатов от проведения экспортно-импортных операций, снижается эффективность финансового планирования.

В результате субъекты хозяйствования все чаще задумываются о необходимости внедрения в практику финансово-хозяйственной деятельности новых финансовых инструментов, позволяющих контролировать валютные риски. Одним из таких инструментов в практике зарубежных компаний являются деривативы, с помощью которых управление рисками становится простым и эффективным. Необходимость разработки механизма использования деривативов в качестве инструментов управления валютными рисками во внешнеэкономической деятельности возникает в связи с осознанием масштаба потерь, которые несет организация, и которые могут возникнуть в будущем.

Однако для того, чтобы правильно организовать процесс управления рисками при помощи деривативов необходима четкая и продуманная Программа, основой которой становится анализ валютных рисков.

Разработка Программы управления валютными рисками во внешнеэкономической деятельности с использованием деривативов (Программы хеджирования) включает несколько этапов, на первом из которых следует сформулировать основные цели, и задачи хеджирования, а также идентифицировать и оценить риски [1].

Для оценки рисков в мировой практике используются различные методики, наиболее популярной из которых является методика определения рисковой стоимости.

Рисковая стоимость (*lZaFI*) отражает максимально возможные убытки от изменения стоимости активов, которые могут иметь место за данный период времени с заданной вероятностью их возникновения. Рисковая стоимость — это размер убытка, который может быть превышен с вероятностью не более $x\%$ [не будет превышен с вероятностью $(100 - x)\%$] в течение последующих n дней. Для определения величины рисковой стоимости необходимо знать зависимость между размерами прибылей и убытков и вероятностями их возникновения [2].

В результате проведенных исследований белорусского валютного рынка различными методами были получены следующие данные (таблица 1).

Таблица 1

Расчет и верификация дневной рисковой стоимости

	Доллар США		Евро		Российский рубль	
	Исторического моделирования	Дельта-нормальный	Исторического моделирования	Дельта-нормальный	Исторического моделирования	Дельта-нормальный
Рисковая стоимость за день, в % к стоимости контракта	0,5%	1,68%	1,22%	1,99%	1,01%	1,76%
Вероятность	100,0%	100,0%	89,38%	91,38%	93,97%	93,6%

Из содержания таблицы 1 следует, что с вероятностью 95% максимальный размер убытков на 1 млн. валюты контракта не превысит по доллару США - 80,9 млн. белорусских рублей, по евро - 34,2 млн. белорусских рублей, а по российскому рублю - 1,6 млн. белорусских рублей.