

счетоводства требовало сокращения синтетических счетов, которое привело в первую очередь к исключению из счетных планов большинства операционных счетов. Как отмечают Г.А. Гофман и С.М. Капелюш, “для предприятий, перешедших на новую форму, значительно сократили действовавший тогда счетный план: вместо 121 оставлено 74 укрупненных синтетических счета” [12, 83]. В результате стремление к упрощению учета привело к подчинению содержания бухгалтерского учета его форме, что однако не упростило учет, а обусловило применение сложных методик распределения косвенных расходов, калькулирования себестоимости реализованной продукции и исчисления финансовых результатов.

Литература

1. Порядок заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности // Главный бухгалтер. 2000. № 7, 8.
2. Лаучик З., Краличек В., Стракова Л. и др. Бухгалтерский учет / Пер. со словац.; Под ред. В.И. Петровой. М., 1984.
3. Евсеев Ю.А. Организация бухгалтерского учета и отчетности в акционерных компаниях ФРГ: Учеб. пособие / Под ред. А.Ф. Мухина. М., 1983.
4. Щенков С.Х. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. М., 1973.
5. Doraczyński J. Nowe rozwiązanie planu kont // Rachunkowość. 1970. № 8.
6. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування // Вісник податкової служби України. 2000. № 6.
7. Михалевич А.П. Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран: Учеб. пособие. Мн., 1998.
8. Шольц Р. Бухгалтерский учет в Венгерской Народной Республике / Под ред. Н.Г. Чумаченко и П.С. Безруких. М., 1974.
9. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М., 1991.
10. Гальперин Я.М. Временные и парные счета. Тифлис, 1926.
11. Леонтьев Н.А., Кедров В.Е., Щенков С.А. Краткий курс бухгалтерского учета (для экономических вузов). М., 1938.
12. Гофман Г., Капелюш С. Очерки развития форм бухгалтерского учета / Под ред. С.К. Татура. М., 1966.

(Продолжение в следующем номере.)

И.А. КАШТАНОВА

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Характерной чертой современного этапа развития сельского хозяйства являются глубокие преобразования в сфере производства, которые оказывают решающее воздействие на систему управления. Наличие многих сфер хозяйствования приводит к разнообразию в формах и методах управления. Вместе с тем любая система управления немаловажна без информации прежде всего об издержках предприятия, а следовательно, о величине себестоимости продукции, которая является количественным и качественным показателем отражения результатов хозяйственной деятельности и имеющихся резервов.

Бухгалтерский учет затрат должен ориентироваться прежде всего на обеспечение требуемыми сведениями действующих управленческих служб. В этой связи актуальными оказываются вопросы усиления информационных функций бухгалтерского учета затрат, повышения его аналитичности, исходя из нужд управления. Для решения поставленных перед производственным бухгалтерским учетом задач он должен обладать следующей совокупностью свойств: уместность, своевременность, сравнимость, существенность, эффективность, адресность, достаточность, гибкость и инициативность.

Инна Анатольевна КАШТАНОВА, ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета в отраслях АПК, БГСХА.

В условиях значительного возрастания роли производственного учета как средства контроля за ходом производства используемые им приемы призваны наиболее достоверно и оперативно отражать уровень показателя процесса производства — себестоимости продукции. Правильное использование показателя себестоимости в управлении предприятием полностью обуславливается научно обоснованным применением методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости.

Все многообразие методов учета затрат приводит к необходимости выбора наиболее эффективного и разработки организационных и технических аспектов его внедрения. Проведенный анализ существующих методов учета затрат на производство продукции показал, что использование лишь одного из них не позволяет осуществлять целостный контроль над уровнем затрат и не предоставляет весь набор информации, необходимой для принятия управленческих решений на различных уровнях.

Теоретический и научно-производственный анализ применения различных систем учета затрат и соответствие их международной практике позволили сделать вывод, что наиболее эффективной, полезной для анализа, контроля и управления издержками на производство продукции молочного скотоводства является система учета полных затрат с использованием элементов нормативного метода на уровне предприятия в целом и системы “директ-костинг” на уровне центров ответственности (производственных подразделений). Так, метод полного поглощения затрат даст информацию о полной себестоимости произведенной продукции, использование элементов нормативного метода и “директ-костинга” позволит получить информацию о переменных затратах и маргинальном доходе каждого центра ответственности, обладающую высокой оперативностью, необходимую для анализа, контроля и регулирования затрат. Предлагаемый автором метод учета затрат отвечает требованиям управленческого учета в странах с рыночной экономикой — различная себестоимость для различных целей; значительно расширяет информационные и управленческие возможности бухгалтерского учета.

Неоднородность затрат, составляющих издержки на производство продукции молочного скотоводства, предполагает необходимость их экономической группировки. Наиболее значимой, на взгляд автора, на современном этапе является группировка затрат по признакам:

- определения себестоимости продукции и прибыли;
- принятия управленческих решений;
- осуществления процесса контроля и регулирования.

Важнейшими группировками затрат, образующих себестоимость продукции, которые используются в теории и практике отечественных предприятий, являются группировки по экономическим элементам и статьям. Изучив и проанализировав группировки элементов затрат, применяемые на предприятиях в зарубежных странах, представляется возможным предложить новую структуру затрат по элементу “Текущие амортизационные отчисления”. По данному элементу автор предлагает отражать не только амортизацию основных средств, но и нематериальных активов, а также износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов, что обеспечит единообразие формирования этого элемента и будет соответствовать требованиям международных стандартов по финансовой отчетности, которые при переходе на новый план счетов хозяйственной деятельности учтены в Российской Федерации. Предлагается также выделить элемент “Расходы денежных средств”, что обусловлено в настоящее время появлением различных налогов и сборов, включаемых в себестоимость продукции. Это позволит своевременно и точно контролировать размеры налоговых платежей. Раздельное отражение данного элемента рекомендуется и международными стандартами бухгалтерского учета. В эту же группу расходов предлагается включать проценты по кредитам, страховые платежи по обязательному страхованию животных и другие денежные расходы.

Чтобы иметь возможность детально анализировать альтернативные варианты действий для принятия решения и планирования, характеристика затрат должна быть более подробной. Поэтому представляется целесообразным рассмотреть следующим образом систематизацию затрат — поведение затрат по отношению к объему производства.

Автор предлагает расходы в молочном животноводстве разделить в зависимости от объема производства на 3 группы: постоянные, условно-переменные и пере-

менные. Постоянные расходы не зависят от объема производства, к ним можно отнести все расходы по управлению, хозяйственному обслуживанию производства и сбыту продукции. При этом, по мнению автора, постоянные затраты можно подразделить на прямые и общие. Прямые постоянные затраты представляют собой те затраты, которые можно отнести прямо, без дополнительного распределения, на тот или иной объект учета, например, в молочном скотоводстве — амортизация доильных установок, расходы на содержание помещений, занятых одним видом животных. Издержки, которые невозможно прямо отнести на калькуляционный объект, характеризующие затраты всего предприятия и требующие при методе учета затрат по полной себестоимости дополнительного распределения, например, расходы на управление предприятием, представляют собой общие постоянные расходы. Переменные предопределяются выходом продукции — это заработная плата с отчислениями доярок и других производственных рабочих, занятых обслуживанием молочного стада, корма. Расходы, которые не зависят от объема производства продукции, но определяются поголовьем животных (стоимость подстилки, медикаментов, водо-, энергоснабжение, услуги МТП, автотранспорта, расходы денежных средств — страховые платежи, налоги и сборы в бюджет; расходы будущих периодов; затраты по искусственному осеменению), следует отнести к условно-переменным.

В целях планирования и контроля затрат важное значение имеет классификация затрат по степени регулируемости и контролируемости на регулируемые и нерегулируемые, контролируемые и неконтролируемые. Все затраты регулируются и контролируются на определенном управленческом уровне. Например, высшее руководство предприятия имеет право распоряжаться всеми его средствами. Однако не все затраты могут регулироваться и контролироваться на низшем уровне управления. Регулируемые и контролируемые затраты логически являются предметом регулирования и контроля со стороны руководителя производственного подразделения, сфера ответственности которого связана с этими затратами. В противном случае затраты должны классифицироваться как нерегулируемые и неконтролируемые. Данная классификация позволяет понять, кто и насколько сильно может воздействовать на затраты, но она ничего не говорит о том, каким образом можно это сделать. Поэтому классификация затрат по степени регулируемости и контролируемости должна применяться, на взгляд автора, в сочетании с другими способами классификации, в частности, относительно объема производства и с делением затрат по центрам ответственности.

Обобщая вышеизложенное, схему классификации затрат молочного скотоводства, разработанную на основе изучения экономической литературы и нормативно-правовых документов Республики Беларусь, можно представить следующим образом (рис. 1).

Использование нескольких признаков классификации затрат молочного скотоводства, взаимоуточняющих и взаимодополняющих друг друга, будут содействовать правильному планированию и определению себестоимости продукции, более реальному и достоверному определению финансовых результатов, а также правильности и обоснованности принятия управленческих решений.

Внедрение на сельскохозяйственных предприятиях элементов метода “директ-костинг” и нормативного учета потребует незначительных изменений в организации синтетического и аналитического учета. Как правило, общепроизводственный характер, поэтому указанные расходы автор предлагает учитывать на синтетических счетах 25-2 “Общепроизводственные расходы животноводства” и 26 “Общехозяйственные расходы”, все остальные затраты носят переменный или условно-переменный характер и будут учитываться на соответствующих аналитических счетах синтетического счета 20-2 “Животноводство”. Но так как автор использует элементы нормативного метода для повышения действенности контроля, появляется необходимость отражения нормативных затрат и отклонений от них. Для этого предлагается к синтетическим счетам 20 “Основное производство” и 25 “Общепроизводственные расходы” открывать 2 субсчета второго порядка, а к счету 26 “Общехозяйственные расходы” — первого порядка “Затраты по норме” и “Отклонения от нормативных затрат”. Таким образом, по дебету счета 20-2.1 “Затраты животноводства по норме” будут учитываться переменные нормативные затраты в



Рис. 1. Классификация затрат молочного скотоводства

разрезе аналитических счетов, что даст информацию об усеченной нормативной себестоимости продукции молочного скотоводства. На дебете счета 20-2.2 “Отклонения от нормативных затрат по животноводству” будут учтены отклонения от норм, в целом данные субсчета 20-2 “Животноводство” представляют собой усеченную фактическую себестоимость продукции животноводства. По дебету счета 25-2.1 “Общепроизводственные расходы животноводства по норме” учитываются постоянные нормативные расходы животноводства, на счете 25-2.2 “Отклонения от нормативных общепроизводственных расходов животноводства” будут учитываться отклонения от постоянных расходов животноводства. Аналогично учет будет осуществляться на счетах 26-1 “Общехозяйственные расходы по норме” и 26-2 “Отклонения общехозяйственных расходов от нормативных”. Ежемесячно распределяя общепроизводственные и общехозяйственные расходы и включая их в затраты животноводства, возможно исчислять полную нормативную и фактическую себестоимость продукции молочного скотоводства.

Организация и внедрение управленческого учета в молочном скотоводстве требуют дальнейшего совершенствования отдельных форм первичных документов по учету затрат и выхода продукции, а также производственных отчетов.

Автором разработаны регистры по учету и контролю затрат на производство продукции молочного скотоводства, которые могут быть использованы в других отраслях сельского хозяйства. Они включают: производственный отчет структурного подразделения, сводный производственный отчет по животноводству; ведомость аналитического учета и контроля отклонений затрат от установленных норм. Эти документы и регистры приспособлены для ведения учета производственных затрат по центрам ответственности в сочетании с нормативным методом и системой “директ-костинг”.

Производственный отчет структурного подразделения составляется ежемесячно и служит накопительным документом учета затрат, объемов работ, выхода продукции. Он состоит из двух разделов: в первом разделе отражают нормативные затраты, учитывают отклонения от них (+, –), определяют фактические величины с начала года и за отчетный месяц только тех затрат, которые формируются в дан-

ном структурном подразделении, ему подконтрольны и за которые это структурное подразделение несет ответственность. Причем подразделения (центры формирования затрат) должны нести ответственность за формирование только прямых затрат, зависящих от количества и качества производимой ими продукции — переменных и условно-переменных.

В данном отчете нормативные показатели рекомендуется проставлять заранее экономистом. Отклонения от норматива по затратам отражают на основании данных ведомости аналитического учета и контроля отклонений затрат от установленных норм, которая составляется по каждому структурному подразделению. Носителями информации об отклонениях по затратам являются сигнальные первичные документы. Так, для сверхнормативного отпуска и расхода материальных ценностей рекомендуется выписывать документы установленной формы (акты, ведомости и т.д.), но имеющие сигнальную полосу. Данный регистр заполняется бухгалтером в течение месяца. В нем указываются выявленные отклонения по статьям затрат в разрезе объектов учета, а также по каждому такому отклонению отмечаются причины и виновные лица. Итоговые данные ведомости переносятся в производственный отчет соответствующего подразделения.

Во втором разделе отчета показывают выход продукции по видам в оценке по реализационным ценам, что необходимо для определения маржинального дохода центра ответственности как разницы между выручкой от реализации продукции и переменными и условно-переменными затратами. В случаях, когда продукция одного подразделения передается для внутрихозяйственного потребления другому подразделению (например, молоко — на корм животным), автор предлагает использовать оценку продукции по внутрихозяйственным расчетным ценам. Формирование маржинального дохода по центрам затрат и ответственности (структурным подразделениям) позволит определить степень их участия в полученной предприятием прибыли.

На основании данных производственных отчетов по каждому структурному подразделению составляется сводный производственный отчет по животноводству. В данном регистре будут отражаться уже не только прямые затраты центров ответственности, но и распределенные на соответствующие отрасли общепроизводственные и общехозяйственные расходы, а также расходы по содержанию и эксплуатации основных средств (постоянные затраты). Во втором разделе показывают выход различных видов продукции по плановой себестоимости в целом по предприятию. Данные разработанных регистров позволяют исчислять как ограниченную, так и полную фактическую и нормативную себестоимость продукции животноводства в целом по хозяйству.

Применение на практике предлагаемых регистров аналитического учета обеспечивает связь прямых переменных и условно-переменных затрат с объемом производства продукции в центрах формирования затрат и маржинального дохода. Предлагаемая система учета является оптимальной для принятия управленческих решений по контролю за затратами и объемом производства продукции. Ее внедрение вполне согласуется с действующими нормативными документами по организации учета на предприятиях, предусматривающими исчисление полной себестоимости продукции.

Данный отчет может служить документом анализа нормативных заданий структурному подразделению, а также определения конкретного вклада каждого вида продукции и каждого подразделения на покрытие переменных и постоянных расходов, что, безусловно, способствует принятию оперативных управленческих решений, направленных на повышение эффективности производства продукции.

Реализация на практике приведенных предложений и рекомендаций по организации учета затрат в молочном скотоводстве будет ориентировать его на управленческую функцию по принципу “затраты — выпуск — результат”, а калькулирование себестоимости продукции — на процесс формирования дохода.

Управленческий учет затрат и выпуска продукции не может быть эффективен без должной организации внутрихозяйственного контроля за расходованием материальных, трудовых и денежных ресурсов. Для рациональной организации экономического контроля затрат молочного скотоводства важно знать не только что контролируется, но и кем контролируется. Субъектами контроля вообще и производственных затрат, в частности, должны стать все, кто каким-либо образом

соприкасается с тем или иным контролируемым объектом (начиная с рабочего и заканчивая руководителем хозяйства). Автором на основе нормативно-правовых актов Республики Беларусь разработаны основные направления, объекты и субъекты контроля производственных затрат молочного скотоводства (табл. 1).

Таблица 1. Основные направления и субъекты контроля производственных затрат молочного скотоводства

Объект контроля	Направление контроля	Субъект контроля
Контроль материальных затрат	Не превышены ли установленные лимиты отпуска материалов в производство	Главный экономист, главные специалисты, заведующий фермой
	Вносятся ли коррективы в лимит отпуска материальных ресурсов при изменении производственных программ	
	Не производится ли списание материальных ценностей и оказанных услуг без надлежаще оформленных документов	Главный бухгалтер
	Соответствует ли качество отпущенных в производство кормов зоотехническим требованиям	Главный зоотехник, заместитель руководителя по кормопроизводству, заведующий фермой
Соответствуют ли виды отпущенных в производство кормов рационам кормления		
Контроль трудовых затрат	Соответствует ли продуктивность животных фактическому уровню их кормления	Главный бухгалтер
	Имеются ли недостатки материальных ценностей, выявленные инвентаризацией, не списываются ли недостающие материалы под видом естественной убыли на затраты животноводства	
	Привлекаются ли виновные в порче или недостатке материалов к возмещению материального ущерба	Главный зоотехник, заведующий фермой
	Рационально ли используются трудовые ресурсы	
Контроль за использованием основных средств	Используются ли прогрессивные формы и методы организации труда	Главный экономист, главный бухгалтер, заведующий фермой
	Соблюдаются ли правила внутреннего распорядка	
	Обоснованно ли применяются нормы и расценки на полученную продукцию и выполненные работы	Главный бухгалтер
	Соответствует ли сумма начисленной заработной платы объему произведенной продукции или выполненным работ	
Контроль прочих затрат	Правильно ли производятся установленные отчисления от фонда оплаты труда	Инженер, главный зоотехник, заведующий фермой
	Эффективно ли используются основные средства	
	Не имеется ли излишних и неиспользуемых основных средств отрасли животноводства	Главный бухгалтер
Обоснованно ли применяются нормы амортизации основных средств отрасли животноводства		
Контроль прочих затрат	Обоснованно ли отнесены на издержки животноводства затраты по ремонту основных средств	Главный бухгалтер
	Не списываются ли на затраты молочного животноводства потери от падежа животных по вине ответственных лиц	
	Привлекаются ли виновные в гибели животных к возмещению материального ущерба	Главный ветврач, главный зоотехник, заведующий фермой
	Правильно ли определены и включены в затраты молочного скотоводства расходы будущих периодов, расходы по организации производства и управлению	Главный бухгалтер

Практика показывает, что в условиях перехода к рыночной экономике и усложнения законодательных актов, регулирующих механизмы экономических методов управления и экономических отношений субъектов хозяйствования, для стабильного и эффективного функционирования сельскохозяйственных предприятий возникает потребность во внутреннем аудите как наиболее совершенной форме внутрихозяйственного контроля. Под внутренним аудитом на предприятиях АПК следует понимать такой способ организации предвараительного, текущего и последующего контроля, при котором обследуется и изучается финансово-хозяйственная деятельность предприятия с целью выявить недостатки и слабые экономические стороны в их работе, а также оказать помощь руководящему органу в их исправлении.

Служба внутреннего аудита должна быть организационно независима от ревизуемых объектов, но в целом удовлетворять выполнению задач, поставленных руководством данной хозяйственной системы. Так как эта служба должна находиться на содержании самого сельхозпредприятия, она вынуждена постоянно доказывать собственную экономическую эффективность. Сотрудниками службы внутреннего аудита должны быть работники тех же хозяйственных систем, структурно-организационные подразделения которых они ревизуют, но трудиться они должны независимо от этих подразделений и тех видов финансово-хозяйственной деятельности, которые проверяются. Профессиональная специализация внутренних аудиторов, занятых в отраслях АПК, обуславливается самой отраслью производства, в которой аудитору необходимо иметь глубокие познания и практический опыт не менее 3–5 лет.

Практическая польза от создания отдела внутреннего аудита для каждого предприятия различна. Общие аспекты целесообразности его создания следующие: во-первых, это позволит руководству хозяйства наладить эффективный контроль за автономными производственными подразделениями; во-вторых, проводимые внутренними аудиторами целевые контрольные проверки и анализ дадут возможность выявить резервы производства и определить наиболее эффективные направления развития; в-третьих, внутренние аудиторы, осуществляя контроль, часто выполняют консультативные функции в отношении должностных лиц финансово-экономических, бухгалтерских и иных служб.

Функции внутренних аудиторов — осуществление проверок деятельности различных звеньев управления, представление обоснованных предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления, осуществление экспертных оценок различных сторон функционирования предприятия и предоставление предложений по их совершенствованию.

На первом этапе проверки производственных затрат молочного скотоводства аудиторы оценивают надежность состояния внутривладельческого контроля со стороны специалистов организации, при этом должны быть предотвращены, выявлены и исправлены ошибки и искажения, которые могут возникнуть в ходе учета хозяйственных операций. На основании изучения экономической литературы и действующих нормативно-правовых документов Республики Беларусь автор разработала основные направления внутреннего аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства (табл. 2). Они не противоречат международной практике аудита.

Таблица 2. Направления внутреннего аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства

Направление контроля	Общее значение
Реальность	Зафиксированные операции действительны и подтверждены данными документов
Разрешение	Операции санкционировались до того, как они были учтены в соответствии с политикой предприятия
Полнота	Все фактически совершенные операции отражены в бухгалтерском учете, ни одна из них не пропущена
Точность	Все расчеты сумм в документах и регистрах бухгалтерского учета должным образом исчислены
Классификация	Все операции были отражены на соответствующих счетах правильно
Учет	Учет соответствующих операций завершен и отвечает требованиям общепринятых стандартов
Периодизация	Все операции оформлялись (регистровались, документировались) тогда, когда они возникли, а также отражены в бухгалтерском учете соответствующего периода

Исследования показывают, что при аудите необходимо учитывать: отраслевой характер производства и специфичность учета издержек производства, организационно-технологические и другие технико-экономические особенности производ-

ства, требования всех стадий управления к информации внутреннего контроля, значимость предполагаемой к получению информации для совершенствования системы управления всеми подразделениями хозяйства и защиты имущественных интересов предприятия и др.

С учетом вышеприведенных особенностей, а также целей и задач внутреннего аудита автор предлагает провести непосредственный контроль цикла производства и затрат в молочном животноводстве в последовательности, приведенной на рис. 2.

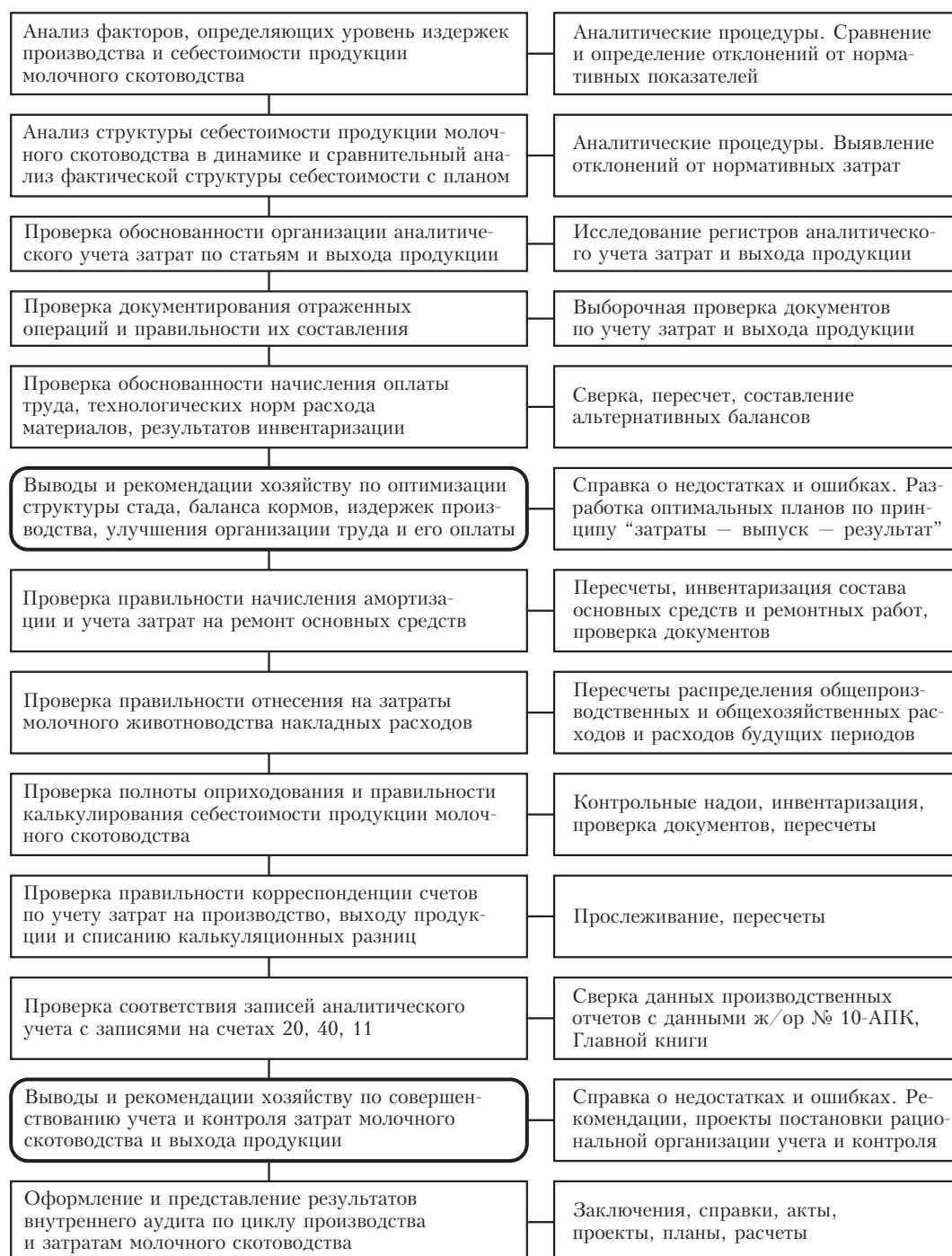


Рис. 2. Блок-схема внутреннего аудита цикла производства и затрат молочного скотоводства