

СТРУКТУРИРОВАННЫЙ РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ НА БАЗЕ
МЕТОДА АВС

В мировой учетной практике внедрение системы АВС происходит на основании структурированного рабочего плана счетов, который коррелируется со структурой предприятия по двум основным позициям: увязка с органограммой предприятия для целей определения и организации учета по центрам возникновения затрат; увязка с соответствующими видами деятельности или функциями предприятия.

Для реализации структурированной информации, как показывает международный опыт, рабочий план счетов должен иметь от 6 до 25 знаков, что особенно важно для организации учета затрат по трем направлениям: организация учета затрат по элементам; постановка учета по функциям; распределение затрат по строительным объектам и заказчикам.

Дж. Дейли обоснованно приходит к выводу, обобщив опыт сотен предприятий, что структурированный рабочий план счетов включает 10 разделов, что позволяет создать высоко аналитичную и эффективную систему учета. Структурированный план счетов позволяет даже компании с одним производственным подразделением и сотней человек персонала организовать учет издержек по детализированному перечню их отдельных элементов в сочетании с группировкой по функциональным отделам. В совокупности это даст от 500 до 1000 различных субсчетов [1, с. 126].

Крупные предприятия (ОАО «Балтика», РАО ЕС «Россия» и др.) имеют структурированные планы счетов с разрядностью 19-25 знаков, что обеспечивает взаимосвязанный синтетический и аналитический учет в разрезе от 1 до 2 миллионов аналитических позиций.

Все это приводит к необходимости разработки стандарта предприятия «Структурированный рабочий план счетов».

При разработке стандарта автор придерживалась следующих основных положений.

Во-первых, в основу структурированного рабочего плана счетов разных отраслей должен быть положен стандарт предприятия.

Во-вторых, рабочие планы счетов используются более чем 100 лет с введением налога с прибыли после 2-ой мировой войны в целях реализации одобренной налоговыми органами методики исчисления налогов. Структурированные рабочие планы счетов используются около 30 лет в целях создания мощных информационных систем в управлении ресурсным потенциалом в условиях реинжиниринга бизнеса.

В-третьих, в основу структурированного рабочего плана счетов положены 6 принципов построения плана счетов И.Ф. Шерра и план счетов Э. Шмаленбаха, в котором интегрированные управленческие счета калькулирования себестоимости и калькулирования месячного результата: затраты и себестоимость по элементам; центры затрат; себестоимость доходов; результаты.

Хорошо организованная система финансовой отчетности дает возможность распределить издержки, отраженные по отделам или подразделениям (в данном случае выделить издержки на содержание бухгалтерии), а затем издержки отдела распределить по видам деятельности пропорционально количеству персонала, занятому в каждом из них, заработной плате или любой другой базе распределения. Если такое распределение не проводилось, то начальник отдела, как правило, выбирает базу распределения на основе своего опыта [1, с. 152].

В отношении реконструкции главной книги рекомендуется использовать 3 правила: Правило 1. Объединяйте взаимосвязанные счета. Правило 2. Детализируйте статьи до уровня отделов. Правило 3. Корректируйте экономически несостоятельные данные [2, с. 319].

В-четвертых, после завершения идентификации видов деятельности необходимо определить затраты на виды деятельности. Начать следует с главной бухгалтерской книги, которая станет своего рода точкой отсчета при определении потока затрат в АВС. Именно в главной бухгалтерской книге вы сможете отыскать всю нужную финансовую информацию о ресурсах компании. Например, какова величина выплаченной заработной платы вплоть до текущего

момента в этом году? Какова величина амортизационных отчислений? Какова задолженность по налогам? Как эти данные соотносятся со сметой расходов (сколько мы должны были потратить)? [2, с. 317].

В-пятых, структурированный рабочий план счетов должен обеспечить управление ценообразованием. Структурированный рабочий план счетов полезен при установлении цен на основе издержек по видам деятельности, поскольку группирует издержки в разрезе подразделений или хозяйственных функций. Такие функции могут включать несколько связанных видов деятельности. Функциональные издержки можно распределить по отдельным видам деятельности на основе имеющейся информации за прошлые периоды времени, по звеньям цепочки создания стоимости продукта [1, с. 125].

Для учета распределения затрат по функциям в системе 30-х счетов целесообразно использовать счет 36 «Распределение затрат по функциям», а для создания информационной базы калькулирования счет 37 «Распределение затрат по объектам и заказчикам».

В-шестых, структурированный рабочий план счетов создает возможность получения релевантной отчетной информации.

С учетом этих положений автором предлагается стандарт предприятия «Структурированный рабочий план счетов».

В стандарте предприятия представлены 3 вида финансового учета: производственной направленности; экономической направленности; доходной направленности.

Все эти системы финансового учета имеют место в российской практике и построены на основе использования 30-х счетов и ориентированы на применение метода ABC.

Метод ABC – это метод распределения издержек. В любой компании информация об издержках накапливается в системе финансовой отчетности. Приобретение и оплата товаров и услуг отражается на счетах расчетов с поставщиками, начисление и выплата заработной платы – на счетах расчетов по заработной плате, затем информация об этих операциях отражается в Главной книге. В зависимости от принятого рабочего плана счетов в Главной книге применяются различные методы группировки издержек [1, с. 140].

В стандарте для отражения особенностей используемой Главной книги в условиях применения метода ABC предусмотрено 2 раздела: балансовые счета; счета «Доходы – Затраты – Результаты».

Балансовые счета сгруппированы в 6 разделов: I – «Основные средства и внеоборотные активы». II – «Производственные запасы». III – «Денежные средства». IV – «Расчёты». V – «Кредиты и финансирование». VI – «Капитал и резервы».

Балансовые счета позволяют определить финансовый результат по формуле: финансовый результат = Сальдо активных счетов – Сальдо пассивных счетов.

Раздел «Доходы – Затраты – Результаты» имеет 3 подраздела: I – Бухгалтерская себестоимость. II – Себестоимость по методу ABC. III – Финансовый результат по счету 99: бухгалтерский; по методу ABC в разрезе объектов и заказчиков.

Для определения бухгалтерской себестоимости предназначены 30-е счета: Счет 30 «Материалы». Счет 31 «Оплата труда». Счет 32 «Отчисления на социальные нужды». Счет 33 «Амортизация». Счет 34 «Прочие расходы». Счет 35 «Свод затрат по элементам». Счет 39 «Остатки производственных ресурсов».

Бухгалтерская себестоимость определяется 3 способами:

1-ый. $C = 330-34 \pm H_{1,2}$ (при использовании финансового учета производственной направленности);

2-ой. $C = 330-34 \pm O_{1,2}$ (экономическая направленность);

3-ий. $C = 330,32 \pm H_{1,2}$ (доходная направленность),

где: 330-34 – затраты по элементам, учтенные на 30-34 счетах;

330,32 – затраты по элементам, учтенные на 30 счете и перегруппированные на 32 счете;

$H_{1,2}$ – незавершенное производство на начало и конец периода;

$O_{1,2}$ – остатки производственных ресурсов на начало и конец периода.

Для определения себестоимости по методу ABC предназначено 2 счета: 1. Счет 36 «Распределение затрат по функциям». 2. Счет 37 «Распределение затрат по объектам и заказчикам».

В настоящее время используется 3 варианта метода ABC.

1-ый вариант предназначен для использования метода ABC периодически в качестве дублирующего метода. Этот вариант, однако, скорее способен повысить доходы их авторов, чем реальную рентабельность их клиентов. Для подавляющего большинства компаний составление всяческих отчетов по издержкам или внутренней финансовой отчетности отнюдь не считается смыслом деятельности (за исключением разве что аудиторских и консалтинговых компаний). Как сфера научных исследований, метод ABC вполне способен сформировать собственный класс бюрократов, бесконечно углубляющих и детализирующих анализ издержек вплоть до самых мелких и рутинных операций. Чтобы получить какие-то выгоды от его применения, компания должна соблюдать принципы существенности собранной информации и ее соответствия насущным нуждам менеджеров [1, с. 145].

2-ой вариант предполагает использование 2-х методов: бухгалтерского и ABC.

Тем не менее многие компании применяют ABC наряду с традиционными методами учета издержек. Причина такого положения кроется в том, что ABC используется в основном для обоснованного распределения издержек по видам деятельности. Расчет же полной себестоимости продукта или обслуживания отдельных клиентов пока проводится в рамках традиционного управленческого учета. Поэтому не так уж редко встречаются компании, модифицирующие информацию об издержках по видам деятельности для нужд ценообразования или анализа рентабельности с помощью электронных таблиц. Можно надеяться, что практика одновременного применения двух систем учета издержек постепенно изживет себя по мере развития возможностей программного обеспечения для ABC [1, с. 145].

При этом необходимо отметить, что если две системы учета издержек используются одновременно, то, как правило, традиционные методы учета издержек применяют в бухгалтерском учете, например, для оценки запасов или определения себестоимости реализованной продукции. Метод ABC используется для принятия управленческих решений, в частности, для решений о разработке новых видов продуктов, анализа рентабельности производственной программы и т.п. [1, с.145].

3-ий вариант, интеграция метода ABC в систему бухгалтерского учета, для чего предназначены счета: 36 «Распределение затрат по функциям», собранным на счете 35 «Свод затрат по элементам». 37 «Распределение затрат по объектам и заказчикам», сгруппированным на счете 36.

3 подраздел стандарта предприятия предназначен для определения финансового результата:

а) бухгалтерского по данным бухгалтерского распределения затрат по формуле:

$$\Phi б = Д - С б,$$

где: $\Phi б$ – бухгалтерский финансовый результат; $Д$ – доходы; $С б$ – бухгалтерская себестоимость;

б) по методу ABC на основании использования правил формирования центров видов деятельности: Правило 1. Группируйте виды деятельности по отделам. Правило 2. Предусматривайте возможность формирования центров видов деятельности по запросу. Правило 3. Формируйте встроенные центры видов деятельности «гнездовым» методом [2, с. 321]. Правило 4. Определяйте реальную себестоимость и результаты по объектам и заказчикам.

Глубоко структурированная система счетов в рабочем плане счетов, соответствующая организационной структуре компании, представляет хорошую основу для исходной классификации ресурсов для целей ABC. Хотя эта классификация ресурсов не идеальна для учета издержек, однако она намного предпочтительнее по сравнению с неструктурированной информацией, используемой большинством компаний. По мере совершенствования процедур ABC, разработки все более совершенного программного обеспечения требования управленческого учета все в большей степени влияют на классификацию информации в системе финансового учета [1, с. 136].

Предложенная модель стандарта предприятия позволяет получить учетно-аналитическую информацию, используемую для управления ценами на строительную продукцию.

Структурированный рабочий план счетов полезен при установлении цен на основе издержек по видам деятельности, поскольку группирует издержки в разрезе подразделений или хозяйственных функций. Такие функции могут включать несколько связанных видов де-

тельности. Функциональные издержки можно распределить по отдельным видам деятельности на основе имеющейся информации за прошлые периоды времени, по звеньям цепочки создания стоимости продукта [1, с. 125].

Предложенный и апробированный стандарт предприятия «Структурированный рабочий план счетов» ориентирован на использование тридцатых счетов в финансовом учете производственной, экономической и доходной направленности на базе использования балансовых счетов и счетов доходы – затраты – результаты в целях определения бухгалтерского результата и результата по методу ABC по объектам и заказчикам, что обеспечивает предприятие учетно-аналитической информацией для управления ценообразованием на строительную продукцию.

ЛИТЕРАТУРА

1. Дейли Дж. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества. М.: Издат. дом «Вильямс», 2004.
2. Терни П. Разумный учёт: как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC. М.: Издат. дом «Секрет фирмы», 2006.
3. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь, 1925.
4. Шмаленбах Э. Счётные планы. Опыт универсальной классификации счетов производственных предприятий. Л.: Экономическое образование, пин. Красной газеты, 1928.

МИСАКОВ А.В., БАСАЕВ И.Б., МИСАКОВА З.В.

СУЩНОСТЬ И ОСНОВНЫЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ РЫНКА ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ УСЛУГ В АПК

Тяжелая экономическая ситуация, сложившаяся в реформенный период в нашей стране, негативно отразилась на агропромышленном комплексе. ◇

Реформирование экономики сельского хозяйства, предусматривающее переход к рыночным принципам в организации и управлении производством, привело к реорганизации всей структуры АПК, включая систему производственно-технического обслуживания сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Развитие технического сервиса в сельском хозяйстве, происходящее в условиях формирования рыночных отношений, определяет необходимость теоретического осмысления сущности и особенностей рынка машинно-технологических услуг.

В отечественной экономической литературе рынок определяется как совокупность экономических отношений, которые складываются в сфере обмена.

Структура рынка предполагает выделение в его составе следующих основных элементов: 1) объекты рынка – специфический товар, являющийся основным для данного рынка и давший ему название; 2) субъекты рынка – субъекты хозяйствования, выступающие на рынке как покупатели и продавцы специфичного для него товара; 3) инфраструктура – совокупность организационно-правовых форм, опосредствующих движение товаров и услуг, акты купли-продажи, или совокупность институтов, систем, предприятий, обслуживающих рынок и выполняющих определенные функции по обеспечению нормального режима его функционирования.

Особенность рынка машинно-технологических услуг составляет то, что объектом купли-продажи является услуга непосредственно в форме деятельности, а не продукта.

По определению Т. Арасланова, «услуга – это целесообразная трудовая деятельность юридического или физического лица, результаты которой выражаются в полезном эффекте, удовлетворяющая те или иные потребности производства и человека» [1]. Исходя из данного определения, следует различать потребительские и производственные услуги. Машинно-технологические услуги относятся к производственным, являются не конечным, а промежуточным продуктом и используются в дальнейшем для производства сельскохозяйственной продукции.