

производства на производство, ориентированное на потребителя (мелкосерийное и штучное), можно предсказать развитие рынка научных разработок и актуальность процесса инновационного менеджмента, так как при ограниченности ресурсов на инновации необходимо уметь гибко и эффективно распределять средства, правильно управлять инновациями.

Развитие предпринимательства должно в определенной мере способствовать подъему деловой и инновационной активности в РБ. Однако без усиления рычагов государственного регулирования в этой важнейшей для сохранения экономической независимости страны сфере кардинальным образом проблему ускорения НТП решить сложно. Реализация этой задачи должна базироваться на методах экономического регулирования, активизации предпринимательской деятельности, повышения экономической активности населения, при-

влечения иностранного капитала и технологического опыта. При этом основной упор должен быть сделан на высокотехнологичные отрасли, так как именно они определяют экономическую мощь страны и потребность в инновациях.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон №448-3 от 11.11.20000 г. «О бюджете Республики Беларусь на 2001 год».
2. Злотников Л. «Малый бизнес – фундамент эффективной экономики»/ Малый и средний бизнес в Беларуси. Аналитический бюллетень. - №2. - 2000.
3. Товстых Л.Е. «Виртуальный инновационный консалтинг – новый вид бизнеса для российских университетов»/ Инновации. - №1-2 (28-29). - 2000.

УДК 338. 512

Слапик Ю.Н., Сенокосова О.В.

ФОРМИРОВАНИЕ ПРИБЫЛИ В УСЛОВИЯХ РАСЧЕТА УСЕЧЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Система бухгалтерского учета затрат в Республике Беларусь ведется со времен административно регулируемой экономики, для которой характерно: фиксация цен как на сырье и вспомогательные материалы, так и на готовые изделия, плановые величины выпускаемой и реализуемой продукции и т.д.

В таких условиях любое предприятие являлось субъектом, выполняющим задачи государства. Основной задачей бухгалтеров на предприятиях было обобщение информации о затратах на производство и выявление себестоимости изготавливаемых изделий с тем, чтобы принять ее за базу для установления цены. В планировании затрат был заложен принцип учета полной себестоимости, что выражалось составлением плановых калькуляций в разрезе статей затрат ежемесячно, ежеквартально и т. д.

С проведением экономических реформ экономическая система Беларуси существенно изменилась, начали работать законы свободной экономики. Например, спрос, предложение и цена приобретают все большее значение в регулировании рыночных отношений. Этот факт нельзя не принимать во внимание, т. к. именно от него зависит получение прибыли субъектами хозяйствования и их дальнейшее экономическое развитие.

Теория и практика отечественной системы калькулирования в условиях развивающихся рыночных отношений нуждается в изучении организационных систем управленческого учета, применяемых в странах рыночной экономики. Одной из таких систем является система калькулирования по усеченной себестоимости.

В международной практике предусматривается два варианта учета затрат на производство с точки зрения формирования себестоимости продукции (работ, услуг):

калькуляция себестоимости с полным распределением затрат (учет поглощенных затрат);

калькуляция по усеченной себестоимости (по переменным (маржинальным) расходам).

При калькуляции себестоимости с полным распределением затрат постоянные накладные расходы распределяются на отдельные продукты и включаются в издержки производства.

При этом варианте прямые расходы, связанные непосред-

ственно с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака отражаются на счете 20 "Основное производство". Прямые расходы списываются на счет 20 с кредита счетов 10, 70, 68, 69, 60 и др. сразу. Косвенные расходы, накопленные за месяц, переносятся на счет 20 "Основное производство" со счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы" в полном объеме с распределением между видами выпускаемой продукции. Следовательно, косвенные расходы распределяются между реализованной продукцией и остатками готовой продукции на складах.

Суммы фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет счета 40 "Готовая продукция". Схема расчета себестоимости с полным распределением затрат представлена на рисунке 1.

Данный способ расчета себестоимости признан обязательным для внешней отчетности. Но возникает вопрос, о целесообразности его применения для внутренней отчетности, о том, дает ли этот метод реальное представление о сложившемся положении предприятия в краткосрочном периоде.

Для калькуляции себестоимости с полным распределением затрат характерны следующие моменты:

1. Прибыль зависит от объемов производства и реализации: объем продаж может увеличиться, а прибыль — уменьшиться.
2. Большое внимание уделяется постоянным расходам. В то же время калькуляция себестоимости с полным распределением затрат не всегда позволяет обеспечить возмещение постоянных расходов, если фактический объем реализации ниже оценки, использованной при расчете ставки распределения постоянных накладных расходов.
3. Этот метод позволяет избежать отражения в отчетности фиктивных убытков. Постоянные накладные расходы включают в оценку запаса, относят на конец периода и учитывают как расходы только в период продажи.
4. Постоянные производственные затраты должны быть обязательно отнесены на единицы продукции и включены в оценку запасов, т.к. производство товаров невозможно,

*Слапик Юлия Николаевна. Старший преподаватель Брестского государственного технического университета.
Сенокосова Ольга Владимировна. Ассистент Брестского государственного технического университета.*



Рисунок 1 - Схема калькуляции себестоимости с полным распределением затрат.

если нет постоянных производственных затрат.

5. Процесс распределения косвенных затрат на различные виды продукции усложняет калькуляционную работу на предприятиях, т. к. только по истечении отчетного месяца, когда полностью сформированы косвенные затраты на счетах 25, 26, бухгалтерия может подсчитать суммы общепроизводственных, общехозяйственных и других косвенных затрат и отнести на себестоимость продукции.

6. Возникает вопрос объективности базы распределения косвенных затрат. Когда затраты включаются в себестоимость продукции пропорционально заработной плате основных производственных рабочих, доля которой в полной себестоимости уменьшилась, информация о затратах может исказиться.

Метод применим на предприятиях с небольшим ассортиментом продукции, где спрос и предложение можно прогнозировать с достаточной точностью.

Вторая система калькуляции себестоимости продукции получила название **калькуляции по усеченной себестоимости**. В литературе она может называться калькуляцией по переменным (маржинальным) издержкам или «директ-костинг» (direct costing).

Данный метод возник в США в период Великой депрессии и получил широкое распространение в 50-х годах. До начала Великой депрессии (1928 г.) остатки готовой продукции оценивались по себестоимости, исчисленной по полным затратам. Депрессия привела к созданию больших запасов реализованной продукции, а оценка по полным затратам, по мнению аналитиков того времени, приводила к искусственному искажению прибыли.

В этом аспекте было решено условно разделить совокупные затраты на переменные, которые отождествлялись с прямыми, и на постоянные, которые назывались бесполезными и отождествлялись с косвенными. Дифференциация производственных расходов позволила определять зависимость объема прибыли от объема реализации продукции и управлять себестоимостью.

Процесс учета происходит в два этапа.

На первом этапе устанавливается связь объема производства готовой продукции с прямыми (переменными) затратами. Для этого рассчитывается маржинальный доход как разница между объемом реализации и переменными затратами. Определяется рентабельность производства отдельных видов продукции.

На втором этапе обобщенные на одном счете косвенные (постоянные) расходы сопоставляются с маржинальным доходом, полученным от реализации каждого вида продукции.

Результат отражает рентабельность всего производства и реализации.

Пример 1.

1 этап:	1 Объем реализованной продукции	5700 тыс. руб.
	2 Переменные затраты	3300 тыс. руб.
	3 Маржинальный доход (п. 1-п. 2)	2400 тыс. руб.
2 этап:	4 Постоянные расходы	1370 тыс. руб.
	5 Чистый доход (или убыток) (п. 3-п. 4)	1030 тыс. руб.

Таким образом, эта система ориентирована на реализацию. Чем больше объем реализации, тем больше прибыли получает предприятие. Оценивают готовую продукцию и незавершенное производство только по переменным (прямым) затратам. Такая система оценки побуждает предприятия изыскивать возможности увеличения реализации.

Если переменные затраты разделить на производственные и непроизводственные, то данный расчет будет составлен в три ступени. На первом этапе рассчитывается производственный маржинальный доход в виде разницы между выручкой от реализации продукции и переменными производственными затратами. На втором этапе определяется совокупный маржинальный доход в целом по предприятию как разность между производственным маржинальным доходом и непроизводственными переменными затратами. На третьем этапе исчисляются чистую прибыль (или чистый убыток) путем сопоставления совокупного маржинального дохода и суммы постоянных затрат. Далее ступенчатость отчета можно увеличить делением постоянных затрат на условно-постоянные и условно-переменные.

Условно-переменные расходы связаны непосредственно с производственным процессом и находятся в прямой зависимости от объемов выпускаемой продукции. В общем виде они включают прямые материальные затраты (сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций и т. п.), прямые трудовые расходы (оплата труда, обязательные отчисления на социальное страхование и обеспечение), производственные косвенные расходы.

Условно-постоянные расходы не зависят от объемов производства. Они представляют собой совокупность расходов на управление, хозяйственное обслуживание производства, сбыт продукции. За редким исключением к условно-постоянным расходам можно отнести те затраты, которые при традиционном варианте учета затрат на производство регистрируются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете

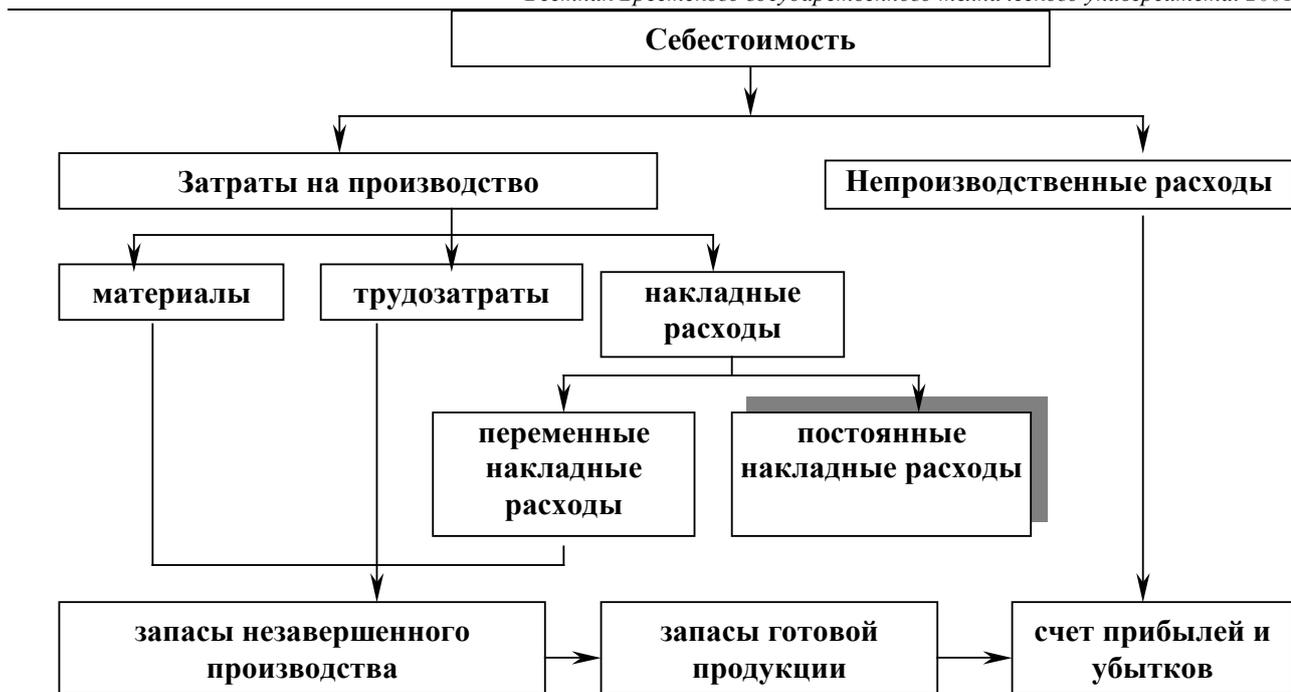


Рисунок 2 - Схема калькуляции по усеченной себестоимости.

25 "Общепроизводственные расходы", а затем ежемесячно переносятся на счета 20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательные производства". Условно-постоянные расходы в части общехозяйственных затрат отражаются на счете 26 "Общехозяйственные расходы".

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 "Основное производство" в дебет счета 40 "Готовая продукция"

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 и 43 "Коммерческие расходы", в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 46 "Реализация продукции, работ, услуг" и кредиту счетов 26 и 43.

Общая схема калькуляции по усеченной себестоимости показана на рисунке 2.

Характеризуя систему калькуляции себестоимости по переменным издержкам необходимо обратить внимание на то, что в данном случае:

1. Прибыль отражается как функция от объема продаж, т. е. прибыль увеличивается при увеличении реализации (в системе же полного распределения затрат прибыль зависит от объемов производства и реализации: объем продаж может увеличиться, а прибыль — уменьшиться).
2. Прибыль избавляется от влияния изменений запасов (в то время как при полном распределении затрат величина запасов существенно колеблется, а прибыль исчисляется на основе полного распределения затрат, ее величина может быть искажена, так как изменения запасов существенно повлияют на размер постоянных накладных расходов, отнесенных на отчетный период).
3. Рассматриваемая система позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в неликвидных запасах. В период уменьшения спроса на продукцию компания может накопить излишние запасы. При использовании системы полного распределения затрат только часть постоянных накладных расходов, которые компания понесла в течение периода, будет отнесена на издержки производства, так как остальные накладные расходы будут включены в оценку неликвидных запав-

сов. Если от излишних запасов товара нельзя избавиться, расчет прибыли текущего периода будет неточным, поскольку постоянные накладные расходы просто перенесены на последующие учетные периоды.

4. Обеспечивается более полезная для принятия решений информация.
5. Не уделяется должное внимание постоянным расходам (если решение об установлении цены основано только на данных о переменных затратах, то доход от реализации может оказаться недостаточным для покрытия всех расходов).
6. Во время экономического спада снижение цен на реализуемую продукцию поможет стимулировать спрос. Планкой для установления минимальной цены будет маржинальная себестоимость (выручка – переменные затраты).
7. Изучаемая система предпочтительна для предприятий с широким ассортиментом продукции. Она наиболее применима во время экономических спадов, когда есть простаивающие мощности, а также в ситуациях с одноразовыми специальными заказами.

Две рассмотренные системы калькуляции себестоимости полностью соответствуют одна другой в том плане, что непроизводственные расходы учитываются как затраты периода. Основное различие этих систем заключается в том, что в одном случае постоянные производственные накладные расходы считаются затратами периода, в другом — включаются в себестоимость продукта. Каждая из них имеет свои недостатки и достоинства при применении их в разных условиях.

Рассмотрим влияние калькуляции себестоимости по переменным издержкам и с полным распределением затрат на величину прибыли при условиях, что:

1. Объемы производства и реализации равны (периоды 1 и 4 в таблицах 1 и 2).

При калькуляции себестоимости по переменным издержкам одна и та же величина постоянных накладных расходов относится на счет прибылей и убытков в каждом периоде без деления их между реализованной продукцией и запасами готовой продукции.

При калькуляции себестоимости с полным распределением затрат единственной величиной постоянных накладных

Таблица 1 - Отчет о прибыли при калькуляции себестоимости по переменным издержкам.

	период 1	период 2	период 3	период 4	период 5	период 6
1	Запас на начало периода			180		
2	Производственные расходы	900	900	900	900	1020
3	Запас на конец периода		180			180
4	Проданная продукция, ед.	150	120	180	150	140
5	Произведенная продукция, ед.	150	150	150	150	170
6	Переменные затраты на ед.	6	6	6	6	6
7	Себестоимость реализованной продукции (п. 4 * п. 6)	900	720	1080	900	840
8	Постоянные расходы	300	300	300	300	300
9	Совокупные расходы (п.7 + п.8)	1200	1020	1380	1200	1140
10	Выручка от реализации (цена 10)	1500	1200	1800	1500	1400
11	Валовая прибыль (п. 10 -п. 9)	300	180	420	300	260
12	Непроизводственные расходы	100	100	100	100	100
13	Чистая прибыль	200	80	320	200	160

Таблица 2 - Отчет о прибыли при калькуляции себестоимости с полным распределением затрат.

	период 1	период 2	период 3	период 4	период 5	период 6
1	Запас на начало периода			240		240
2	Производственные расходы	1200	1200	1200	1200	1360
3	Запас на конец периода		240			240
4	Проданная продукция, ед.	150	120	180	150	140
5	Произведенная продукция, ед.	150	150	150	150	170
6	Переменные затраты на ед.	6	6	6	6	6
7	Себестоимость реализованной продукции (п.2 - п.3)	1200	960	1440	1200	1120
8	Корректировка на недостаток (избыток) возмещения накладных расходов					-40
9	Совокупные расходы (п. 7 + п. 8)	1200	960	1440	1200	1080
10	Выручка от реализации (цена 10)	1500	1200	1800	1500	1400
11	Валовая прибыль (п. 10 -п. 9)	300	240	360	300	320
12	Непроизводственные расходы	100	100	100	100	100
13	Чистая прибыль	200	140	260	200	220

расходов, включаемой в расходы периода, будет сумма постоянных накладных расходов, понесенных за период.

Таким образом, когда объемы производства и реализации равны, прибыль будет одна и та же независимо от того, какой из двух методов калькуляции себестоимости был выбран.

2. Объем производства превышает объем реализации (периоды 2 и 5 в таблицах 1 и 2).

Использование системы калькуляции себестоимости с полным распределением затрат приведет к большей величине прибыли, по сравнению с использованием системы калькуляции по усеченной себестоимости. В результате увеличения запасов готовой продукции большая величина постоянных накладных расходов включается в оценку запаса на конец периода и вычитается из расходов периода, чем та величина, которая переносится в оценку запасов на начало этого периода.

3. Объем продаж превышает объем производства (периоды 3 и 6 в таблицах 1 и 2).

Использование системы калькуляции по усеченной себестоимости приведет к расчету более высокой прибыли, чем использование системы полного распределения затрат, т. к. запасы уменьшаются, т.е. растет объем реализации, а величина

на постоянных накладных расходов для запасов уже отнесена была на реализованную продукцию.

Полученные выводы можно подтвердить на примере (Таблица 1 и Таблица 2.).

На основе рассмотренных ситуаций можно сделать вывод о том, что при использовании системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам прибыль зависит только от объема продаж при условии, что продажная цена и структура затрат неизменны. В системе же калькуляции себестоимости с полным распределением затрат прибыль зависит как от объема продаж, так и от объема производства. Следовательно, при неправильном расчете полной себестоимости, неточно подсчитываются и финансовые результаты производства и реализации продукции и сумма уплачиваемых налогов.

Используя метод калькуляции по усеченной себестоимости, предприятия в отчетном периоде занижают сумму налогооблагаемой прибыли и сумму налога на прибыль. В то же время величина косвенных налогов в отчетном периоде будет больше, чем в последующих. Кроме того, постоянные затраты, отнесенные на объем реализованной продукции, возвращаются непосредственно в отчетном периоде, что важно в условиях инфляционной экономики. Появляется возможность

снижения цены на остаток товаров на складе и ускорения их реализации. Этот метод наиболее эффективно использовать в краткосрочном периоде.

При применении метода калькуляции себестоимости с полным распределением затрат будет наблюдаться обратная картина.

Основной задачей руководства является выбор того метода калькуляции, который позволит решить задачи стоящие перед предприятием на конкретном этапе его развития.

Возможность использования метода калькуляции по усеченной себестоимости становится актуальным в связи с унификацией экономических систем Республике Беларусь и Российской Федерации. В Республике Беларусь в настоящее время используется только метод калькуляции себестоимости с полным распределением затрат. Новым российским Планом счетов предусматривается применение обоих методов расчета себестоимости.

УДК 338.24.4

Медведева Г.Б.

СТАНОВЛЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ СИСТЕМЫ ПОДДЕРЖКИ МАЛОГО БИЗНЕСА В БЕЛАРУСИ

Малый бизнес является одним из решающих факторов эффективной реализации рыночных отношений. Преимущества и роль малого бизнеса достаточно широко исследованы в экономической литературе. Малое предпринимательство рассматривается как существенный субъект хозяйствования в рыночной экономике, неотъемлемый элемент конкурентного механизма и гибкости рыночных отношений, серьезный фактор противодействия монопольным тенденциям, решения проблемы занятости. Мировой опыт показывает, что без достаточно широкой и эффективной поддержки малого бизнеса со стороны государства, его развитие затруднено.

Объективная необходимость формирования государственной системы поддержки малого бизнеса определяется высокой социально-экономической значимостью его функций и воздействием на весь спектр процессов рыночной экономики.

Основная цель государственной системы поддержки малого бизнеса состоит в повышении жизнеспособности и устойчивости малых форм хозяйствования, в эффективной реализации задач, которые решает малый бизнес в рыночной экономике. Главные направления государственной системы поддержки малого бизнеса охватывают: во-первых, улучшение внешней среды функционирования малого бизнеса – реформирование правовых основ в интересах малых форм хозяйствования, в т.ч. налогообложение; развитие интеграционных связей с крупным бизнесом; лицензирование и регистрацию; антимонопольную политику; регулирование ресурсных рынков; ценообразование и др. Во-вторых, осуществление регулирующего воздействия на внутреннюю среду малого бизнеса – оказание ресурсной поддержки малым предприятиям (материально-технической, кадровой, информационной, финансовой); стимулирование инвестиционной и инновационной активности малого бизнеса с учетом критериев приоритетности и эффективности работы предпринимателей и др. В-третьих, создание инфраструктуры поддержки малого предпринимательства и организационного механизма реализации государственной системы поддержки малого бизнеса на федеральном, региональном и местном уровнях.

Использование прогрессивных учетных систем по формированию и обобщению информации о затратах позволит приблизить систему учета и отчетности Республике Беларусь к международным стандартам.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Друри К. Введение в управленческий учет. — М.: Аудит, 1998.
2. Карпова Т. П. Основы управленческого учета. — М.: ИНФРА-М, 1997.
3. Ладугько Е. Н. Проблемы бухгалтерского учета полной себестоимости на белорусских предприятиях/ Бухгалтерский учет и анализ. — 2000. — № 1. — с. 7.
4. Скоун Т. Управленческий учет. — М.: Аудит, 1997.
5. Шнейдман Л. З. Рекомендации по переходу на новый План счетов. — М.: Бухгалтерский учет, 2000.

В рамках одной статьи невозможно раскрыть и проанализировать все основные элементы государственной системы поддержки малого бизнеса, поэтому остановимся на некоторых из них.

В Беларуси приоритетные направления системы господдержки малого бизнеса разрабатываются с учетом существующих негативных факторов и процессов в сфере функционирования малого бизнеса. Материалы социологических обследований, научных исследований показали, что в Беларуси предприниматели основными причинами, сдерживающими развитие малых предприятий называют следующие: недостаток финансовых средств, слабая квалификация персонала фирм, несовершенное и постоянно изменяющееся законодательство (особенно налоговое), низкий спрос на рынке (поиск рынка), и др. [1].

В Беларуси имеются определенная нормативно- законодательная база становления системы господдержки малого бизнеса и органы поддержки, охватывающие федеральный, региональный и местный уровни. Однако, существующее положение малого бизнеса демонстрирует низкую эффективность законодательной поддержки малого предпринимательства. Среди основных причин можно отметить:

- низкая действенность и не разработанность правовых актов, их несоответствие реальному состоянию внешней и внутренней среды малого предпринимательства (например, введение недавно нового закона о налоге на добавленную стоимость);
- недостаточное ресурсное обеспечение, в первую очередь финансового, документов.

В Беларуси за последнее время принято огромное количество нормативных актов, регулирующие деятельность малого бизнеса, но которые не только затрудняют его функционирование, но ставят в условия выживания и ограничивают его развитие рамками краткосрочного периода.

Основными задачами совершенствования законодательной поддержки малого бизнеса должны стать прежде всего: обеспечение правовой стабильности и повышение действенности уже существующего законодательства; упрощение и

Медведева Гульнара Борангалиевна. К.э.н., старший преподаватель каф. экономической теории Брестского государственного технического университета.

Беларусь, БГТУ, 224017, г. Брест, ул. Московская, 267.