



DOI: 10.22620/agrisci.2011.05.013

КАЛКУЛИРАНЕТО НА БАЗА ДЕЙНОСТИ – АЛТЕРНАТИВА ПРЕД ОТЧЕТНОСТТА НА ЗЕМЕДЕЛСКОТО ПРЕДПРИЯТИЕ
ACTIVITY BASED COSTING – AN ALTERNATIVE FOR THE AGRICULTURAL COMPANY ACCOUNTANCY**Елена Г. Георгиева**
Elena G. GeorgievaАграрен университет - Пловдив
Agricultural University - Plovdiv**E-mail: elena_g@au-plovdiv.bg****Резюме**

Калкулирането е способ на счетоводната отчетност, чрез който се изчислява себестойността на създадените в предприятието продукти. Развитието на икономическата наука доведе до разработване на методи за финансови и икономически анализи на предприятията, които да представят дейността им в различни аспекти. Спецификата на земеделското производство изисква адаптиране на постиженията на икономическата наука към характеристиката на отрасъла. Калкулирането на база дейности е един от алтернативните методи, базиран на възможността разходите да се дефинират по дейности, като непреките от тях да се разпределят по отделни дейности. Целта на изследването е да се представят новите аспекти при прилагане на метода, основан на спецификата на аграрното производство.

Abstract

Calculation is an accountancy method that gives an opportunity for estimating the prime cost of the products produced in the company. The development of the economic science has led to the elaboration of new methods for economic and financial analysis in the companies that present their activity in various aspects. Agricultural production has its own specificity that requires an adaptation of the achievements in the economic science to the characteristics of the branch. Activity based costing is an alternative method. It is based on the opportunity the costs to be defined according to activities and only the indirect costs to be allocated according to separate activities. The aim of the investigation is to present the new aspects of applying the method based on the specificity of agricultural production.

Ключови думи: калкулиране на база дейности**Key words:** activity based costing**ВЪВЕДЕНИЕ**

Счетоводната система представя възможностите за калкулиране на себестойността на създадените в предприятието продукти чрез изследване и систематизиране на разходите. Възприетият подход се отразява върху формирането на финансовия резултат от обичайна дейност. Разработването на алтернативни подходи за калкулиране позволява на счетоводната система да обхване и да анализира факторите, които влияят върху себестойността. Земеделското производство се характеризира с голям обем взаимно свързани продукти и базата на разпределение на производствените разходи има съществено значение при организацията на отчетността.

Целта на настоящото изследване е да се анализират възможностите за прилагане на калкулирането на база дейности в отрасъла. Съпоставката на спецификата на земеделското производство и основните постановки при прилагане на този метод разкриват предимствата при неговото прилагане от земеделските предприятия.

МЕТОДИ

За постигане на целта са анализирани следните аспекти: спецификата на земеделската дейност в качеството ѝ на единство на природно-климатични, биологични и икономически фактори; представяне на основите за прилагане на калкулиране на база дейности.

РЕЗУЛТАТИ

Методиката за калкулиране на база дейности е разработена в края на 80-те и началото на 90-те години от учените Р. Купър и Р. Каплин. В етапа на възникването си тя е използвана за разпределение на непреките разходи за производство в себестойността на промишлената продукция. Впоследствие методът се развива и се превръща в концепция за организация на отчетността.

Земеделското производство има съществени разлики от промишленото, което се отразява и на използваната система за отчитане на дейността. Според Ангелова (1999) те може да бъдат обобщени в няколко групи:

1. Основните средства за производство са обработваеми земи и биологични активи: растения, животни. Тази особеност има следните икономически последици:
 - Голяма зависимост на земеделието от природно-климатичните условия в региона. Това налага специфична продуктова структура, отразява се на равнището на разходите и приходите, степента на използване на селскостопанската техника и работната сила.
 - Производството е съсредоточено на голяма площ и зависи от разположението на обработваемата земя и релефните особености на областта. Това се отразява на разпределението на производствения цикъл във времето и мобилността на техниката и работната сила.
 - Асортиментната структура е относително постоянна, определя се от биологичния характер на производството в земеделието.
 - Сезонен характер на производството. Производственият цикъл е продължителен и неравномерно разпределен във времето, което се отразява в счетоводството като голям обем на незавършено производство в края на отчетния период. В земеделието е трудно да се постигне равновесие на цените на предлаганите продукти.
 - Ниската степен на натоварване на производствените мощности се обуславя от сезонния характер на производството и поражда необходимост от поддръжка на разнообразен машинен парк.
 - Продължителният производствен цикъл се отразява върху обръщаемостта на краткотрайните активи. Интервалът от време между влягането на средствата и постъпването на приходите е голям, което поражда необходимост от привлечен капитал.

2. Работната сила в земеделието е универсална и за разлика от заетата в промишлеността не се специализира в извършване на еднотипни дейности. Характеризира се с ниска степен на специализация.

3. Земеделieto е отрасъл, произвеждащ ресурси и на тази база има стимулиращ ефект върху икономиката като цяло.

Счетоводното законодателство Международен счетоводен стандарт (МСС) 41 Земеделие т. 5 определя като земеделска дейността по управление на биологичната трансформация на биологични активи. В тази дефиниция се обхващат трите аспекта на земеделското производство: природно-климатичен, биологичен и икономически.

Прилагането на калкулирането на база дейности в земеделието изисква да се отчетат всички тези особености и отлики от промишленото производство. При традиционния метод на калкулация установяването на фактичката себестойност се извършва веднъж годишно в рамките на годишното счетоводно приключване. Поради сложността на производствения процес и неговата продължителност се допуска изкривяване на информацията. Според изискванията на МСС2 Материални запаси (т. 11) общите производствени разходи се разпределят на база капацитет на производствените мощности, като не се отчитат сложността ѝ и специфичните разходи, необходими за производството. Както посочва Купър (1988), при прилагане на традиционния способ на калкулиране малките обеми производства се натоварват с голям обем общи производствени разходи. Не се изготвя обективна картина на структурата на разходите.

Дейностите в селскостопанското предприятие се групират в два основни подотрасъла: растениевъдство и животновъдство. Както посочва Тенев (2005), въпреки общата производствена база и продуктова насоченост между двата подотрасъла се открояват съществени различия. Подходът при определяне на себестойността във всеки един от тях следва да е съобразен с биологичните и технологичните особености на отглежданите култури и породи. Използването на калкулирането на база дейности прави възможно да се предвидят в себестойността на продукцията разходи за възстановяване на околната среда, нарушена при експлоатация на обработваемата земя и проблеми, свързани с промишленото отглеждане на животни. Едно от основните предимства на метода е изготвянето на прогнози от типа: "какво, ако ...". Това позволява да се предвиди изменението на себестойността при промяна на разходите и да се вземат съответните управленски решения.



Основополагащата концепция за прилагането на метода е отъждествяването на дейностите с функционални операции, които от своя страна могат да се разделят на задачи и да се обобщават във функционални процеси.

Иерархията на дейностите е в основата на изграждането на модел на калкулация на себестойността на продукцията, като се разграничават четири нива:

1. Дейности на равнище 1-ца продукт.
2. Дейности на равнище партида от продукти.
3. Дейности на равнище конкретен вид продукт.
4. Общопроизводствени дейности по управление на предприятието.

Както посочва Николова (2001), Р. Каплин и Р. Купър разглеждат разходите като следствие на дейностите и ги разделят на краткосрочно променливи - изискващи управленски решения, дългосрочно променливи - неизискващи управленски решения.

Важен елемент при разработване на модела за калкулация заемат и разходоопределящите фактори, които са специфични за отделните процеси. Основната им роля е да осигурят обективност на оценката на извършените разходи и по този начин изкривяването на отчетната информация да се намали в голяма степен. Според Йонкова (2000) използването на по-голям брой разходоопределящи фактори променя съотношението между отделните групи разходи – както общопроизводствени, така и променливи.

Методиката е основа за осъществяване на ефективно управление на база дейности. Анализът на извършените операции и оптималният подбор на разходоопределящите фактори улесняват вземането на ефективни решения, засягащи структурата на произвежданата продукция, оптимизацията на разходите, ценообразуването и подобряване на пазарните позиции на предприятието.

Йонкова посочва (2008), че управлението на база дейности се извършва в две направления:

1. Оперативно управление. Насочено е към повишаване на ефективността на провежданите дейности чрез подобряване на качеството на управление, контрола върху изпълнението на отделните задачи и одобряването на единни за предприятието критерии за окачествяване.
2. Стратегическо управление. Целта му е да се извърши правилен подбор на дейностите, като се анализират продуктовете линии, възможностите за промяна на политиката спрямо клиентите, да се прецени маркетинговата стратегия на предприятието.

Моделът на калкулиране на себестойността, както посочва Зимерман (2002), се изгражда, като се отчетат изброените особености:

1. Изготвяне на йерархия на извършваните дейности.
2. Установяване на разходите на база разработен класификатор на дейностите, като се регламентират и счетоводните аспекти за набиране на информацията.
3. Определяне на разходоопределящи фактори, като се отчетат особеностите на дейностите и процесите.
4. Изготвяне на модел за изчисляване на себестойността по обекти на калкулиране.

Прилагането на изброените етапи води до изготвянето на каскаден модел на разпределение, при който разходите се наслагват на отделните нива. Както посочват Коплан и Купър (1997), снижаване на разходите може да се постигне и чрез промяна в дейността.

Изготвянето на модела е обемиста и трудоемка задача, която изисква сформирани екип от технолози, икономисти от различни области и счетоводители. След изготвянето му моделът е устойчив и база за извършване на анализи на множество аспекти, засягащи дейността на предприятието. Включването на бъдещи разходи дава възможност да се избегне увеличаването на разходите само в един отчетен период. Като пример може да се посочат разходите за отстраняване на последиците от замърсяването на околната среда.

Прилагането на анализа на база дейности в земеделието е алтернативен подход за организация на отчетността в отрасъла. Особеностите на селскостопанското производство са предпоставка като подходи за икономически анализ да се използват статистически методи, които позволяват да се обобщават данни от отделни раздалечени обекти за по-дълъг период от време. При традиционния метод на калкулация се отчетат съществуващите вертикални връзки в селскостопанското предприятие.

При използването на калкулация на база дейности се изгражда модел на калкулация за отделните продукти, като се отчетат пряко разходите, които се извършват за протичане на производствения процес и за неговото управление. По този начин се определят както вертикалните, така и хоризонталните връзки в обекта. Анализът на извършваните дейности ще позволи да се определят участието на ръководителя, на персонала, маркетинга и управлението на ресурсите при провеждане на продуктовете и пазарната политика на предприятието.

Разпределението на разходи на основа на протичащите процеси се постига чрез изграждане на класификатор на дейностите в растениевъдния и животновъдния подотрасъл, който включва и необходимите за управление и организация задачи. Моделът за калкулация, за разлика от традиционния метод, не се ограничава в рамките на производствения процес и обхваща разходите за пласмент, каналите за дистрибуция и маркетинговата политика на фермата.

Връзките между нивата на разпределение се извършват чрез определяне на разходоопределящи фактори. Подборът им е основен елемент за изготвяне на модела и има съществено значение за правилната оценка на фактическите разходи.

Методиката е подходяща за прилагане при производство на взаимно свързани продукти, тъй като чрез анализ на дейностите се разработва система от коефициенти, посредством която да се разпределят разходите между отделните продукти. Тази възможност е важна за земеделието, тъй като в тази група попада преобладаващата част от продукцията на отрасъла. При традиционната методика разходите при този тип производство се разпределят на база справедлива стойност на продажбите според изискванията на МСС 2 Материални запаси т. 12.

Продължителният производствен цикъл създава необходимост от разработване на схема за отчитане на незавършеното производство. Анализът на дейностите позволява да се изгради система за обективна оценка на протичащите биологични процеси и да се подобри организацията на отчетността.

ИЗВОДИ

1. Калкулацията на база дейности е алтернативен подход за организация на отчетността и прилагането му в земеделието създава възможност за прилагане на нови за отрасъла методи за анализ.
2. Методиката обхваща снабдяване, производство и разпределение на продукцията и позволява да се прецени асортиментната структура на предприятието, да се определи рентабилността на отделните продукти.

3. Анализът на разходите по елементи, съчетан с оценката на разходоопределящия фактор, позицията на процеса в технологичната линия позволяват да се разкрият възможности за подобряване на организацията на фермата и подобряване на пазарните ѝ позиции.
4. Прилагането на методиката в земеделието изисква задълбочен анализ на протичащите процеси и възможността на съвременната икономическа наука да ги регистрира и да оказва влияние върху тях. Това налага да се излезе от рамките на една икономическа дисциплина и да се заимстват методи от различни области на стопанската наука.

ЛИТЕРАТУРА

- Ангелова, В., 1999. Аграрна икономика. София, Университетско издателство "Стопанство", 22-24.
- Йонкова, Б., 2008. Управленско счетоводство. София, Ромина, с. 185.
- Йонкова, Б., 2000. Съвременни насоки за изследване на разходите. – Български счетоводител, 2, с. 26.
- Николова, В., 2001. Калкулиране на база дейности - съвременен подход за изследване на разходите и себестойността. – Счетоводство, XI, 4, 5.
- Тенев, Н., 2005. Икономически анализ на селскостопанската дейност. Пловдив, Макрос, с.159.
- Zimmerman, W., 2002. Instructor Guide to Activity Based Costing.
- Cooper, R., 1988. The Rise of Activity Based Costing – Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System? – Journal of Cost Management, Fall, 41-48.
- Kaplan, R. and R. Cooper, 1997. Cost and Effect, Harvard Business School Press, Boston, p. 178.
- Международни счетоводни стандарти, обн. ДВ, бр. 13, 11.02.03.

Статията е приета на 2.02.2011 г.
Рецензент – доц. д-р Павел Паскалев