

ЕДИН ПРИМЕР ЗА ПОДДЪРЖАЩ МЕТОД НА КАЛКУЛИРАНЕ

Николай Колев

EXAMPLE OF A SUPPORTING CALCULATION METHOD

Nikolay Kolev

Abstract: The manuscript present some interpretation of “back flush” support to Just In Time implementation.

Key words: “back flush”, support, Just In Time

Поддържащи са методите на формиране на себестойност, които са свързани с осъществяването на дадена управленска философия, концепция, подход и са необходим елемент от тяхното осъществяване. Такъв пример е “**back flush**”, чийто прилагане е свързано с концепцията *Just In Time (JIT)*. Тук ще представим някои негови възможности за поддържането на концепцията.

I.

Създадената в Япония JIT представлява практическа реализация на идеите за *поддържане на качеството и непрекъснато усъвършенстване на бизнес-процесите*. Една от основните цели на JIT е постигането на клонящи към нула СМЗ. Това предполага и по-малко сметки да се водят за отчитане на материали, стоки, незавършено производство и готова продукция, както и намалени или липсващи потребности за перманентно контролиране на себестойността. Така при backflush-метода традиционните счетоводни с/ки „Материали” и „Незавършено производство” се заместват с една с/ка „Материали и незавършено производство”, съкратено „МНП”, а с/ки „Задължения към персонала”, „Осигуровки за с/ка на работодателя”, „Амортизации” и „Др. общопроизводствени разходи” се заместват с една единствена сметка, наричана „Разноски по превръщането” (РП). Остават да се използват традиционните с/ки „Готова продукция” (ГП) и „Приходи от продажбите” (ПП).

През калкулационния период направените разходи за доставени материали, заплати, осигуровки, в т.ч. и общопроизводствените разноски се отнасят направо по дебита на с/ка „Приходи от продажбите” към момента на извършването им. Може да се забележи, че обичайните записи се пропуснати, включително и тези за прехвърлянето на полуфабриката от един участък в друг и т.н., до заприходяването на завършеното изделие по с/ка „Готова продукция”. Така, в края на калкулационния период чрез инвентаризация се установява броя на частично и напълно завършените изделия, и по норматив се правят коригиращи записвания за съответстващите на установените СМЗ салда по сметки „МНП”, „РП” и „ГП”.

С цел демонстриране, ще си позволим следния

пример (28): Да допуснем, че ЕТ „Ричард Груев“ се стреми да постигне JIT при производството на шоколадови вафли „Груев“, за които разчетените производствени разноски за 1-ца са:

Табл. № 1

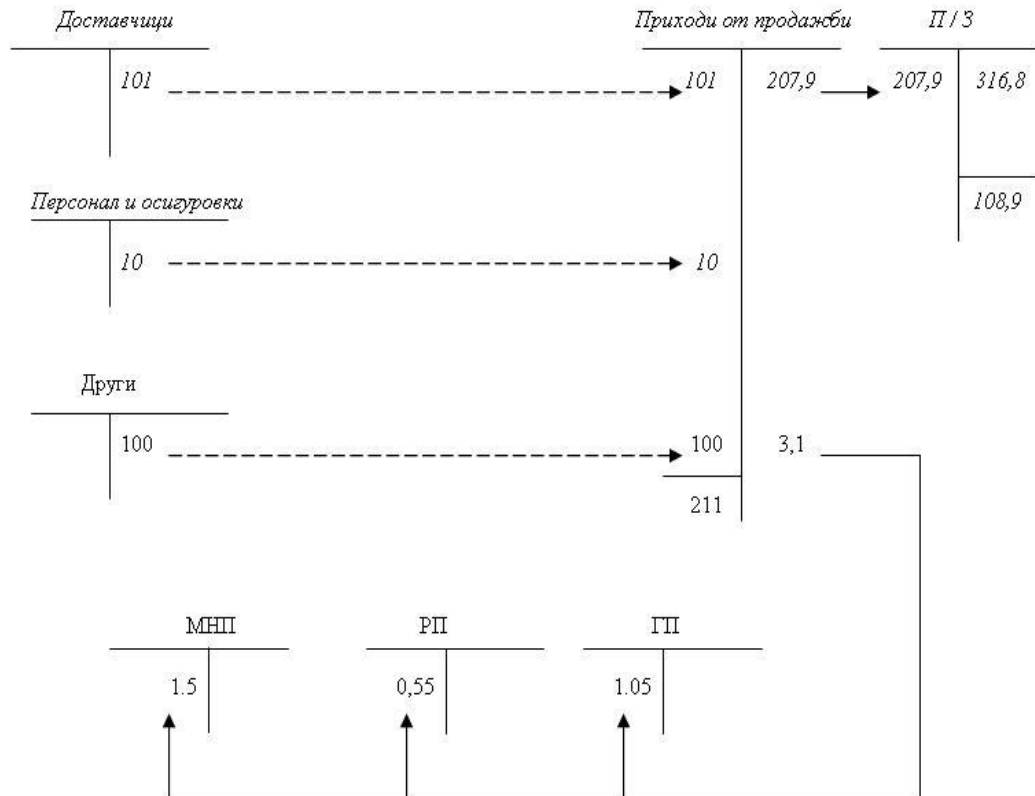
Вид	На 1-ца
Преки материални	0,1
Преки трудови	0,0
Променливи общопроизводствени	0,0
Постоянни общопроизводствени	0,0
Всичко:	0,2

За да не се усложнява примера, нека да допуснем че калкулационният период е дневен, няма начални СМЗ и че фактическата себестойност на продукцията е равна на разчетената, нещо, което е втората от целите на JIT. Нека през калкулационния период, т.е. през деня да са извършени следните операции:

1. Доставени захар, какао, масло, брашно и др. пряко вложени за вафлите материали за 101 лв.
2. Начислени като разходи по превръщането 10 лв. възнаграждения и осигуровки на производствените работници, както и 40 лв. променливи и 60 лв. постоянни общопроизводствени разходи.
3. Изплатени са дистрибуционни разходи по продажбите на 990 вафли 0,01 лв. на 1-ца и още 1.90 постоянни разходи за абонаментна реклама в местния вестник.
4. Продажбата на 990 вафли е извършена при цена 0,32 лв. на 1-ца.
5. При инвентаризацията в края на деня е установена наличност на 5 готови вафли, 5 не опаковани вафли и неизползвани основни материали за 1 лв.

Записванията по тези операции в системата на счетоводните сметки ще изглеждат така:

Фиг. № 1.

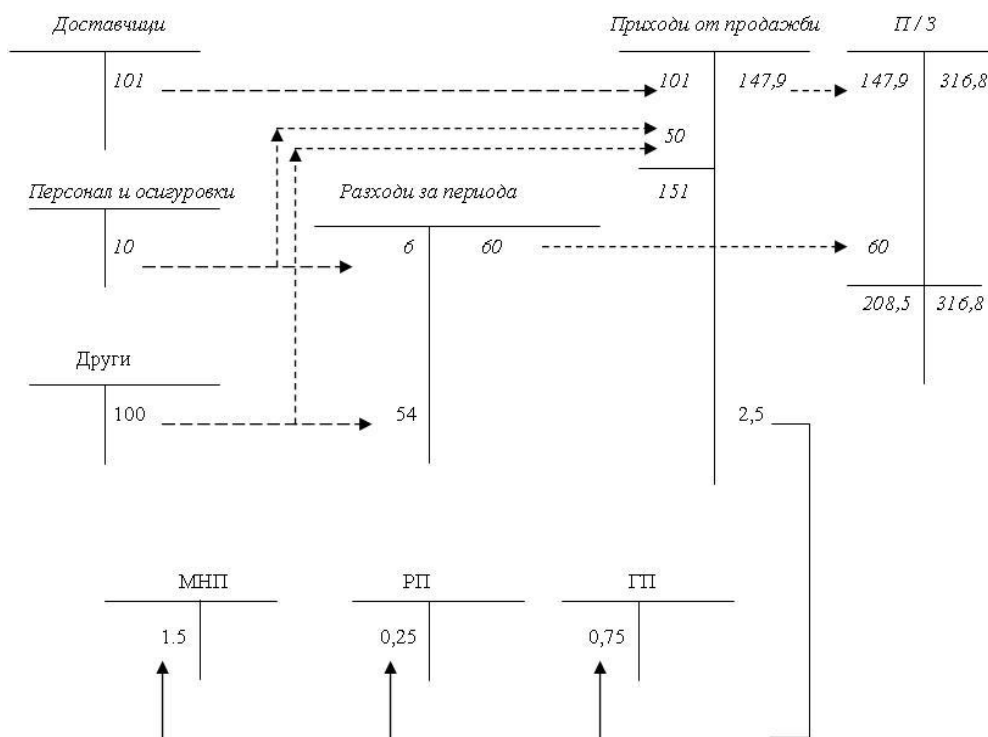


Ще отбележа, че отразената сума по с/ка „Материали и незавършено производство” (МНП) е съответства на незавършени 5 вафли * норматив 0,1 лв. = 0,5 лв., плюс 1 лв. невложени материали, отразената по с/ка „Разходи по превръщането” (РП) е съответстваща на 5 бр. * норматива 0,11 лв = 0,55, а коректива по с/ка „Готова продукция” (ГП) на произведението 5 бр. * 0,21 лв. = 1,05 лв.

II.

Backflush е съвместим не само с метода на пълната себестойност, но и с пряката калкулация (direct costing). Това може да бъде демонстрирано на база същите данни от примера с вафлата на ЕТ „Ричард Груев”, като моделът сега ще е следния:

Фиг. № 2.



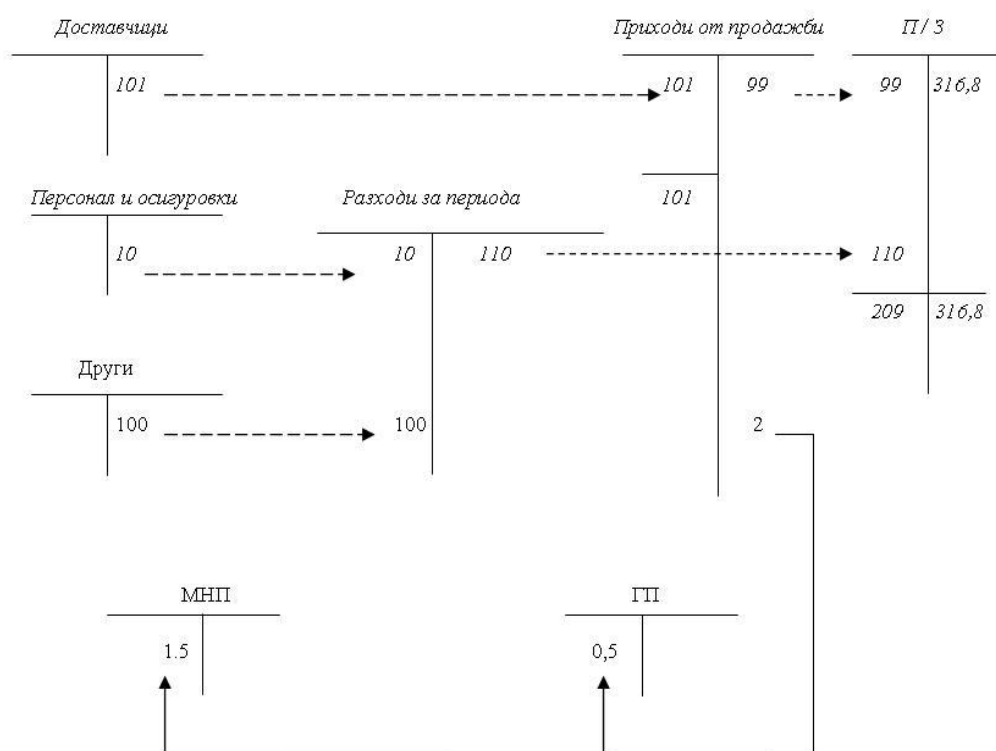
Съобразно посоченото по-горе теоретично описание на пряката калкулация, тук се налага използването на още една сметка – „Разходи за периода”, тъй като идеята е, че постоянните косвени разходи не се натрупват в новосъздадената стойност на продукта, а се признават директно за разходи и се отнасят в намаление на финансовия резултат. Променливите производствени разходи 151 лв. се отнасят направо по дебита на с/ка „Приходи от продажбите”. Така при запазване на същия резултат от инвентаризацията в края на деня, 5 готови вафли, 5 не опаковани вафли и неизползвани основни материали за 1 лв., корекциите ще бъдат: по с/ка „Материали и незавършено производство” (МНП) ще съответства на незавършени 5 вафли * норматив 0,1 лв. = 0,5 лв., плюс 1 лв. невложени материали; отразената по с/ка „Разходи по превръщането” (РП) е съответстваща на 5 бр. * норматива (0,01 + 0,04) лв. = 0,25, а коректива по с/ка „Готова продукция” (ГП) е получен от произведението 5 бр. * 0,15 лв. = 0,75 лв. Калкулираната по този метод себестойност ще се окаже 0,15 (208,8 / 990) лв., а установеният доход 108,3 лв.

III.

Комбинирането на backflush с безинвентарния метод може също да се илюстрира на база данните от примера с вафлите „Груев” на ЕТ „Ричард Груев”. Тук,

обаче прилагайки теоретичната концепция на метода, само преките материални разноси ще включим в себестойността на продукцията, а всички разноси по превръщането ще се признаят директно като разходи за периода. *Коригиращите записи в края на деня ще са 1.5 по с/ка „Материали и незавършено пр-во” и 0,5 (5 бр. * 0,1 лв.) по с/ка „Готова продукция”.* Сметка „Разноси по превръщането” тук изчезва, защото такива разноси не се натрупват при калкулирането в себестойността на продукцията. Съгласно данните от използвания пример, схематичното представяне на варианта „безинвентарен-backflush” ще е следното:

Фиг. № 3.

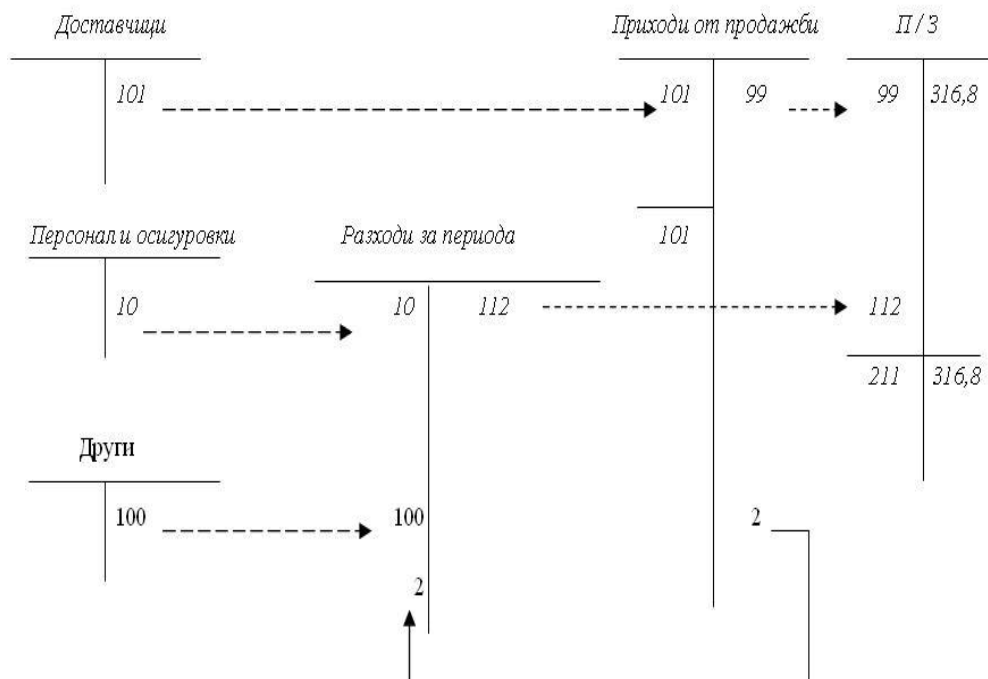


Ето че себестойността на 1 вафла сега се получи 0.10 (101 / 990) лв., а дневния доход 107,80 лв.

IV.

Възможни са и други варианти на безинвентарна калкулационна система, която да се яви като поддържаща на JIT-концепцията. Така например, ако премахнем от модела сметките за коригиране, при използване на същите данни за отразени операции, ще се получи следната калкулационна схема:

Фиг. № 4



Естествено, този модел не отговаря на принципа за съпоставяне на признатите приходи с присъщите разходи, тъй като, *въпреки че разноските по 10 вафли се намират в състояние на незавършено производство, разноски по превръщането и готова продукция, то тук те са изписани на разход и ще се появят в отчета за дохода, като ще намалят дневния финансов резултат на 105.80 лв.*

*
* *

Причината, да се търсят поддържащи JIT-концепцията калкулационни системи, се заключава в присъщата на методите на пълната себестойност склонност към поддържане на необосновано големи СМЗ. Защо ли? Ами защото, дори ако сумата на производствените разноски да е относително постоянна, всеки един непродан готов продукт ще поглъща част от тези постоянни разноски и те ще се появят в баланса като актив, вместо като разход в отчета за дохода (ако е осъществена продажба). Т.е. извява се следната зависимост, колкото е по-високо равнището на производство, толкова по-голяма част от постоянните разноски ще се отнасят в СМЗ, ще се намалява равнището на признатите разходи и ще се увеличава равнището на дохода. Кой не желае по-висока доходност, но това желание може да доведе до необвързан с пазара ръст на производството и като следствие високи СМЗ, ангажиран в тях значителен оборотен

капитал, и значителен ликвиден риск. Следователно, при избора на калкуляционна система отново сме поставени в контекста на двете оперативни бизнес цели - печалба и ликвидност.