

Урожайность — это качественный, комплексный показатель, который зависит от многочисленных факторов.

Большое влияние на уровень урожайности в исследуемом хозяйстве оказывают природно-климатические условия: качество и состав почвы (наиболее распространены в хозяйстве дерново-подзолистые), рельеф местности (равнинная территория), температура воздуха, уровень грунтовых вод, количество осадков.

Большое влияние на урожайность также оказывает культура земледелия РУСП «Совхоз 2Большое Можейково», агротехника и технология выращивания культур, удобрение почвы (внесение органических и минеральных удобрений), качественное выполнение всех полевых работ в сжатые сроки и другие экономические факторы.

В РУСП «Совхоз «Большое Можейково» проводятся мероприятия по восстановлению ранее улучшенных природных кормовых угодий. За 2010 год планируется восстановить площадь в 150 га, общими затратами на 59 млн. руб.

В хозяйстве используются различные виды минеральных удобрений: азотные, фосфорные, калийные.

В анализируемом хозяйстве недовыполнение плана по внесению удобрений за исследуемый период послужило одной из причин снижения урожайности культур. Количество вносимых органических удобрений в 2010 году по отношению к 2009 году уменьшилось на 1000 тонн, а минеральных — на 3 тонны.

Предлагается увеличить количество вносимых удобрений (азотных, фосфорных и калийных) для последующего выполнения плана по увеличению объемов производства сельскохозяйственной продукции. Данные удобрения имеют важное значение для развития растений. Благоприятные условия питания сначала способствуют формированию у молодых растений более мощной корневой системы, что обеспечивает в дальнейшем лучшее использование элементов питания из почвы и основного удобрения. Растения быстрее развиваются и легче переносят временную засуху, меньше повреждаются вредителями и болезнями, лучше подавляют сорную растительность. Местное внесение небольших доз минеральных удобрений — наиболее эффективный способ их применения, обеспечивающий более высокие прибавки урожая на каждый центнер удобрения.

Увеличение площади посева по одним культурам и уменьшение по другим вызывает изменение структуры посевных площадей: удельный вес одних культур увеличивается, а других уменьшается по сравнению с планом или прошлым годом. Расчет влияния структуры посевных площадей на выход продукции по группе однородных культур и в целом произведен способом цепной подстановки. При этом способе сравнивается общий выход продукции при фактической и базовой структуре посевных площадей. Общая посевная площадь и выход продукции с 1 га по каждой культуре при этом должны быть одинаковы.

Проанализировав расчеты, установлено, что урожайность оказывает прямое влияние на валовой выпуск продукции, при ее увеличении на 4,7 центнера выпуск соответственно также возрастает на 9821 млн. руб., за счет вносимых удобрений.

За счет реализации мероприятий по увеличению вносимых удобрений урожайность увеличится в целом по хозяйству на 100 центнеров. Далее посчитали резерв увеличения валового выпуска способом цепной подстановки.

Посевная площадь осталась неизменной, а за счет увеличения урожайности культур на 100 центнеров валовой выпуск продукции значительно вырос на 101500 млн. руб. Урожайность в данном случае выступает в качестве резерва увеличения производства продукции и, следовательно, объемы реализации данной продукции возрастут, что окажет влияние на финансовый результат исследуемого предприятия.

Урожайность сельскохозяйственных культур является основным фактором, который определяет объем производства продукции растениеводства. Поэтому данный показатель рассматривался как основной для повышения объемов производства, а, следовательно, и объемов реализации продукции растениеводства.

УДК 657

*Койдан М. С.*

*Научный руководитель: ст. преподаватель Сидорова Л.Г.*

*УО «Белорусский государственный университет транспорта», г. Гомель, РБ*

## **ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ ДИРЕКТ-КОСТИНГ**

Директ-костинг представляет собой систему управленческого учета, основанную на делении расходов на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства. Главной особенностью директ-костинга является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете и с заданной периодичностью списывают непосредственно на дебет счета финансовых результатов.

Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года и незавершенное производство.

Вопросом, требующим самостоятельной постановки и решения, является вопрос о том, на каких по размерам организациях более целесообразно организовывать учет по системе директ-костинг.

Выделим два преимущества директ-костинга: снижение трудоемкости, упрощение учета и посредством иного подхода к калькулированию – дополнительные аналитические возможности. Первая особенность обеспечивает реальные преимущества в организации учета в малых организациях.

Вторая особенность, которая, по сути, при практической реализации директ-костинг как бы исключает первую, – это создание самостоятельной системы управленческого учета, что необходимо в условиях рынка, как показывает западная практика, на средних и крупных, со сложной структурой, крупносерийным или массовым типом производства организациях, то есть создание внутренней системы управления себестоимостью, что само по себе достаточно дорого и под силу только мощным, и с финансовой точки зрения, устойчивым организациям. Такие системы в условиях рыночных отношений не функционируют без элементов и подходов директ-костинг.

В наше время зачастую одна и та же организация занимается различными видами деятельности, и эти виды деятельности облагаются налогом на прибыль по неодинаковым ставкам. Эти организации не могут применять вариант отнесения общехозяйственных расходов непосредственно на себестоимость реализованной продукции, а должны в конце отчетного периода распределять эти расходы пропорционально объему выручки от каждого вида деятельности. Таким образом, выбор варианта организации учета затрат и результатов должен входить уже сегодня в компетенцию администрации и определяться целями и задачами организации на данный момент. Решающее влияние на выбор варианта и обоснование учетной политики в сегодняшних условиях должны оказывать такие факторы, как внешние условия функционирования предприятия, форма собственности и организационно-правовая форма; размеры организации; объемы и виды деятельности; налоги и налоговые льготы, стратегические цели и задачи фирмы, степень компьютеризации финансово-хозяйственной работы, уровень компетентности и образованности кадров и другие факторы. Большое внимание при организации управленческого учета в белорусских организациях необходимо уделять в настоящее время учету косвенных расходов, действию на них двух факторов: нестабильные рыночные отношения (что рано или поздно приведет к изменению объемов производства и загрузки производственных мощностей, а значит, колебание накладных расходов на единицу изделия) и роста удельного веса косвенных расходов в общей сумме издержек организации.

Исследуем эту проблему с позиций применения директ-костинга. Все косвенно распределяемые в учете накладные расходы можно разделить на две группы: общехозяйственные (счет 26 “Общехозяйственные расходы”), которые учитываются и планируются на уровне предприятия в целом, и общепроизводственные расходы (счет 25 “Общепроизводственные расходы”), учитываемые и планируемые на уровне цехов данного предприятия. Общехозяйственные расходы имеют четко выраженный постоянный характер, относятся к периодическим, то есть зависящим от длительности отчетного периода, и согласно международным стандартам бухгалтерского учета могут не распределяться косвенным способом между объектами калькулирования, а прямо относиться на тот или иной счет результатов (в зависимости от варианта связи между финансовой и управленческой бухгалтерией).

Что касается учета общепроизводственных расходов, то здесь можно говорить о двух подходах с позиций применения директ-костинга.

Первый подход – использование принципа деления общепроизводственных расходов на постоянные – переменные в учете полной себестоимости, что необходимо для анализа эффективности деятельности подразделений организации и определения влияния деятельности на производственные результаты. Постоянные не зависят от объема производства (объема деятельности) подразделений организации. Их величину устанавливают по смете, исходя из объема деятельности подразделения, ориентированного на нормальную загрузку производственных мощностей организации. Использование отдельных группировок постоянных и переменных производственных накладных расходов в учете полной себестоимости связано с взаимным распределением накладных расходов вспомогательных подразделений и последующем их отнесении на основные подразделения. В данном случае постоянные накладные расходы включают в расчет после распределения, принимая во внимание фактический объем деятельности, а переменные накладные расходы включают в расчет полностью.

Для учета экономии или перерасхода по накладным производственным расходам в системе счетов управленческого учета открывается специальный счет “Отклонения по накладным расходам за счет изменений объема деятельности”. Рассчитанные отклонения отражают по дебету этого счета: перерасход обычной записью, экономию – сторнировочной. В конце отчетного периода учетные на этом счете отклонения списывают в дебет счета результатов, подчеркивая тем самым влияние колебаний постоянных расходов в зависимости от объема на результаты производственной деятельности.

Второй подход связан с тем, что в учете по подразделениям, местам возникновения затрат между ними распределяют только переменные производственные накладные расходы. Постоянные же расходы, не распределяя, общей суммой списывают в дебет счета результатов управленческой бухгалтерии. Такой подход вызывает необходимость ведения по подразделениям двух счетов для учета производственных накладных расходов: “Постоянные производственные накладные расходы” и “Переменные производственные накладные расходы”. В существующей практике учета в отечественных организациях в качестве счета постоянных производственных накладных расходов может применяться счет 25, а в качестве счета переменных производственных накладных расходов – свободный счет 24.

При таком подходе значительно снижается трудоемкость учетных работ, связанных с расчетами по распределению накладных расходов.

Кроме того, нужно отметить, что при втором подходе можно вообще не собирать постоянные расходы на счетах производственных подразделений, а прямо списывать их со счетов расходов на счет результатов. Но так как учет накладных расходов по производственным подразделениям связан не только с методикой их распределения, а и с контролем за эффективностью работы подразделений, то счета постоянных накладных расходов производственных подразделений можно использовать в обоих случаях. При этом подходе реализуется двухступенчатый принцип учета маржинального дохода.

Для отечественных промышленных организаций можно предложить многоступенчатый принцип формирования маржинального дохода, а в конечном итоге и прибыли организации, что повышает действенность внутреннего контроля за эффективностью работы подразделений, мест возникновения затрат предприятия, поскольку в данном случае наглядным становится вклад места затрат данного уровня управления в формировании производственного результата.

Основные цели калькулирования в белорусском учете следующие:

- обеспечить достоверную калькуляцию единичного продукта;
- контролировать рентабельность производства отдельных продуктов и соблюдать плановый уровень их себестоимости;
- выявлять эффективность конструкторских и организационно-технических условий производства продукта.

Рассмотрим проблематику калькулирования по системе директ-костинг с точки зрения этих задач. Не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. Если смотреть с этих позиций, то самой точной является калькуляция по прямым (переменным) расходам, которая получается при калькулировании по системе директ-костинг. В калькуляцию включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия служит не полнота включения затрат в себестоимость, а способ их отнесения на то или иное изделие.

Необходимо подчеркнуть и то обстоятельство, что постоянные затраты в основной своей массе не связаны с производством данного конкретного вида изделия, а являются, как правило, периодическими и связаны с выпуском всего объема продукции предприятия. Поэтому тезис о том, что эти расходы должны в обязательном порядке включаться в расчет себестоимости изделия, можно подвергнуть критике. Кроме того, окупаемость изделия при калькулировании по прямым (переменным) затратам видна лучше, так как она не искажается в результате того же распределения косвенных расходов.

Таким образом, важнейшим объективным условием применения директ-костинга в Беларуси является формирование стабильной рыночной экономики, что повлечет за собой изменение требований к бухгалтерскому учету, прежде всего в направлении повышения его оперативности, гибкости и аналитичности предоставляемой информации. Изменение задач, стоящих перед учетом в целом, приводит к изменениям в задачах и содержании управленческого учета, следствием чего является объективная возможность его организации по системе директ-костинг.

#### **Список цитированных источников**

1. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / М. А. Вахрушина / ВЗФЭИ. – Москва: ЗАО «Финстатинформ», 2001. – 359 с.
2. Гизатуллина, В.Г. Управленческий бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб пособие / В.Г. Гизатуллина, И.А. Кейзер. – Гомель: БелГУТ, 2000. – 186 с.
3. Керимов, В. Э. Управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. – 2-е изд., доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2003. – 416 с.
4. Чмыхова, Ж. М. Основы управленческого учета: курс лекций для студентов специальностей 1-25 01.03 «Мировая экономика», 1-25 01.08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит / Ж. М. Чмыхова. – Г.: учреждение образования «Белорусский государственный торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2007. – 92 с.
5. Керимов, В.Э. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг» / В.Э. Керимов, Н.Н. Комарова, А.А. Епифанов / Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 2.

УДК 330.341.4

**Жук Е.Г.**

**Научный руководитель: к.э.н., доцент Кивачук В.С.**

**УО «Брестский государственный технический университет», г. Брест, РБ**

#### **СИСТЕМА «КОНТРОЛЬ – ДЕНЬГИ – МОРАЛЬ»**

По мнению Луки Пачоли, бухгалтером может быть только абсолютно честный человек. Профессия бухгалтеров формирует моральные требования, которым следуют все ее представители. Эта профессиональная мораль требует, чтобы бухгалтер всегда исповедовал великое кредо своей профессии – достоверный и добросовестный взгляд. Это значит, что нет выше закона, чем совесть и принципы, лежащие в основе профессии. В труде Пачоли они присутствуют имманентно. Но это не только принципы бухгалтерии, в сущности - это законы жизни. Этот, может быть, самый важный догмат монаха-францисканца не только дожил до нашего времени, он просто необходим нам сегодня.