

ственно новому развитию картофелепродуктового подкомплекса по приоритетным направлениям: развитие производства картофеля и восстановление экспортного потенциала данной культуры до 1 млн. т в текущей пятилетке и 1,5 млн. т в дальнейшей перспективе; полное импортозамещение крахмала и других картофелепродуктов; расширение объемов и ассортимента продукции картофелепереработки с высокой долей добавочной стоимости для реализации на внутреннем рынке и экспорта.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Синельников, В.М. Исследование агроресурсного потенциала продуктивности картофеля и предложения по проведению интегрированных процессов в картофелепродуктовом подкомплексе / В.М. Синельников // Агропанорама. – 2010. – № 5. – С. 39-42.

УДК 631.162

ПОСТУПИЛА В РЕДАКЦИЮ 27.02.2012

## НОВЫЙ ПОДХОД К ПРИМЕНЕНИЮ СИСТЕМЫ ДИРЕКТ-КОСТИНГ

Е.А. Игнатович, аспирантка (БГАТУ)

### Аннотация

*На основании анализа действующего законодательства Республики Беларусь, рассмотрена возможность применения усеченной себестоимости в белорусских организациях для формирования отпускных цен на производимую ими продукцию и исчисления фактической себестоимости продукции.*

*Based on an analysis of current legislation of the Republic of Belarus the possibility of using the Direct costing system in the Belarusian organizations for the formation of prices for their products and calculating the actual cost of their production is considered.*

### Введение

В настоящее время нормативно-законодательная база Республики Беларусь в области ценообразования и оплаты труда претерпевает существенные изменения, которые предоставляют возможность организациям применять наравне с традиционными методами и методами новые системы ценообразования и оплаты труда, калькулирования продукции.

Система калькулирования усеченной себестоимости продукции – система Директ-костинг подразумевает отнесение косвенных расходов непосредственно в затраты по производству и реализации продукции на счет 90 – «Доходы и расходы по текущей деятельности» без их распределения по видам выпускаемой продукции. Данный маневр приводит к снижению уровня цен на все виды выпускаемой продукции, работы, услуги предприятия, поскольку общепроизводственные и общехозяйственные затраты, затраты вспомогательных производств не отражаются в плановой себестоимости единицы продукции или услуги.

Применение системы Директ-костинг представляется эффективным в организациях с коротким циклом производства в течение одного календарного года, потому что в таком случае все расходы, понесенные в отчетном периоде, являются затратами организации непосредственно в данном периоде.

Использование усеченной себестоимости для целей ценообразования и калькулирования на предприятиях с производственным циклом более одного календарного года требует, по мнению автора, некоторой доработки применения системы Директ-костинг, в частности, аккумулирования накладных расходов в

декабре текущего года, чтобы избежать искажения суммы незавершенного производства и прибыли от реализации продукции отчетного года.

### Основная часть

Для предприятий, занятых производством цветочной продукции, вопросы ценообразования никогда не теряют своей актуальности. Поскольку из-за снизившегося спроса, характерного для летнего и зимнего периодов года, организации вынуждены искать более эффективные пути производства и реализации цветочной продукции, в том числе организационно-экономического характера. Одним из таких путей является построение политики в области ценообразования, которая включает в себя экономический, бухгалтерский и маркетинговый аспекты. Такое пристальное внимание к ценовой политике обусловлено принятием и отменой ряда значимых документов в области ценообразования и оплаты труда.

Так, отменено постановление Министерства экономики Республики Беларусь «Об утверждении инструкции о порядке формирования цен и тарифов» № 183 от 10 сентября 2008 г. (далее постановление № 183), которое регулировало порядок формирования и применения отпускных и розничных цен, предоставление скидок с отпускных и розничных цен, определяло документальное оформление применяемых отпускных и розничных цен – примерную форму плановой калькуляции по расчету отпускных цен и тарифов, реестр розничных цен и протокол согласования цен [1].

Отменены основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, утвержденные постановлением Министерства

экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь № 210/161/151 от 30 октября 2008 г. (далее постановление № 210/161/151). Данный нормативно-правовой акт регламентировал виды, нормы и порядок включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) [2]. При этом рекомендации по калькулированию продукции (работ, услуг), разработанные отраслевыми министерствами, продолжают действовать.

Утратили силу постановление Совета министров Республики Беларусь «Об утверждении положения о порядке реализации за пределы Республики Беларусь продукции, определяемой с учетом конъюнктуры мирового рынка» № 1834 от 1 декабря 2008 г. и постановление Совета министров Республики Беларусь «Об утверждении положения о порядке реализации товаров (работ, услуг) по ценам (тарифам), определяемым с учетом конъюнктуры рынка Республики Беларусь» № 1903 от 9 декабря 2008 г. (далее постановление № 1903) [3, 4].

Был принят Указ Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах регулирования цен (тарифов) в Республике Беларусь» № 72 от 25 февраля 2011 г., в соответствии с пунктом 2.3 которого разрешается не составлять экономические расчеты с расшифровкой статей затрат на продукцию собственного производства, работы и услуги (которые не подпадают под перечень регулируемых со стороны различных органов государственного управления) с 25 февраля текущего года [5].

Указ Президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования в области оплаты труда» № 181 от 10 мая 2011 г. позволяет устанавливать гибкие условия оплаты труда работников, максимально учитывающие результативность вклада каждого работника и финансовые возможности субъектов предпринимательской деятельности, т. е. предоставляет право коммерческим организациям и индивидуальным предпринимателям самостоятельно принимать решения о применении Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь при определении условий оплаты труда работников [6].

Новый план счетов, введенный в действие с 1 января 2012 года, также дал возможность выбирать варианты учета затрат. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета предусматривает списание общехозяйственных затрат без распределения по счету 20 – «Основное производство» в дебет счета 90 – «Доходы и расходы по текущей деятельности», в отличие от ранее действовавшего плана счетов в 2011 году, предполагавшего отнесение общехозяйственных затрат на счет 20 – «Основное производство», в зависимости от выбранной базы распределения [7]. Данное изменение в новом плане счетов «подталкивает» организацию к применению нетрадиционной методики калькулирования продукции – системе Директ-костинг.

Таким образом, сегодня сложилась ситуация, когда субъекты предпринимательской деятельности вправе сами разрабатывать методики калькулирования собственной продукции (работ, услуг), что прямо влияет на отпускную цену продукции, поскольку отпускная цена продукции состоит из плановой себестоимости, суммы

планируемой прибыли и налоговых и неналоговых платежей, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Однако нормативно-правовая база еще требует совершенствования. Сложившаяся пауза позволяет организации обдумать, разработать и применить в будущем стратегию ценообразования и оплаты труда, затраты на которую составляют немаловажную долю в себестоимости продукции (работ, услуг).

Большинство юридических лиц Республики Беларусь применяют традиционный метод учета затрат – исчисление полной себестоимости продукции, который основан на утративших силу основных положениях по поставу затрат, включаемых в себестоимость продукции (постан. № 210/161/151), и находил свое отражение в примерной форме калькуляции по расчету отпускных цен и тарифов (постан. № 183).

Традиционный метод предполагает включение всех затрат, которые несет организация в определенный период времени (прямых, переменных затрат, которые непосредственно зависят от объема производства продукции, и накладных, косвенных затрат – общехозяйственных и общепроизводственных расходов, услуг вспомогательных производств, которые включаются в себестоимость единицы продукции по заранее установленным процентным соотношениям), в себестоимость продукции (работ, услуг).

Для расчета процентного соотношения по общехозяйственным и общепроизводственным расходам, услугам вспомогательных производств применяется несколько видов баз: заработная плата основного производственного персонала, объем выпущенной продукции (работ, услуг), выручка от реализации продукции (работ, услуг).

Следовательно, накладные расходы – общехозяйственные и общепроизводственные затраты, затраты вспомогательных производств – являются искусственными по отношению к прямым затратам, поскольку они не имеют непосредственного отношения к производству и реализации продукции (работ, услуг), а значит было бы эффективнее отражать их участие не в себестоимости единицы продукции (работ, услуг), а в формировании финансового результата от хозяйственной деятельности организации, т. е. отражать их как затраты определенного периода времени путем отнесения их на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», минуя счет 20 «Основное производство».

Вывод общехозяйственных и общепроизводственных затрат, затрат вспомогательных производств из себестоимости единицы продукции (работ и услуг) позволит сократить плановую себестоимость единицы продукции, а, следовательно, предоставит возможность снизить отпускную или розничную цену в конечном итоге. Поскольку, несмотря на то, что постановление № 1903, определяющее порядок реализации продукции (работ, услуг), ниже её плановой себестоимости на белорусском рынке, утратило силу, на сегодняшний день реализация продукции по ценам ниже её плановой себестоимости может быть расценена как неэффективное планирование производства и реализации продукции (работ, услуг) специалистами организации.

Применение системы Директ-костинг позволит включать в себестоимость продукции только те рас-

ходы, которые непосредственно связаны с её производством и реализацией, а также:

- упростить процесс исчисления плановой себестоимости продукции (работ и услуг) для специалистов планово-экономического отдела;

- упростить учет ведения затрат по счетам бухгалтерского учета и калькулирование фактической себестоимости продукции (работ, услуг) для работников бухгалтерии;

- максимально приблизить плановую себестоимость единицы продукции к фактической (что особенно заметно на продукции с коротким циклом производства);

- усилить контроль за действительными, прямыми статьями расходов в себестоимости продукции, а, следовательно, разрабатывать конкретные мероприятия по оптимизации статей себестоимости продукции (работ, услуг);

- выявлять действительно рентабельную продукцию и ориентироваться на производство данных видов продукции;

- снизить уровень плановой себестоимости единицы продукции (работ и услуг), а, следовательно, расширить ценовой диапазон ассортимента организации, что является значимым фактором в рыночной конкурентной борьбе.

Главной особенностью системы Директ-костинг является то, что себестоимость продукции (работ, услуг) учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы (общехозяйственные и общепроизводственные затраты, затраты вспомогательных производств) собирают на отдельном счете и с заданной периодичностью списывают непосредственно на дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» [7].

Таким образом, постоянные расходы не включаются в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списывают с полученной выручки от реализации продукции в течение того периода, в котором они были произведены.

Как и при традиционной организации бухгалтерского учета (учете затрат по полной себестоимости единицы продукции), учет затрат при использовании системы Директ-костинг состоит из следующих элементов: учет по видам затрат, учет по местам возникновения затрат и учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы продукции).

Задачей первого элемента учета затрат является систематический учет затрат по видам за данный период. Он отражает вертикальную структуру затрат предприятия. Важнейшими видами затрат, подлежащими учету, являются затраты на заработную плату, отчисления на социальные нужды, материальные затраты, затраты на амортизацию, прочие затраты. С точки зрения применения системы Директ-костинг, здесь отсутствуют какие-либо принципиальные особенности по сравнению с системой учета полной себестоимости.

Для организации учета затрат по системе Директ-костинг необходимо разделение затрат на переменные и постоянные. Разграничение затрат по отношению к объему производства продукции (работ, услуг) возможно провести лишь по местам их возникновения, так как зачастую один и тот же вид за-

трат в разных местах возникновения затрат ведет себя по-разному по отношению к изменению объема производства. Ярким примером здесь может служить амортизация оборудования, которая может исчисляться равными частями за равные промежутки времени (линейный способ начисления амортизации), т. е. будет являться постоянными затратами, а также может рассчитываться в зависимости от объема производства продукции (производственный способ начисления амортизации) – переменными затратами.

Учет по местам возникновения затрат дает представление о горизонтальной структуре затрат предприятия. При организации учета в разрезе мест возникновения затрат по системе Директ-костинг исчезает само понятие косвенных расходов, накладные расходы становятся прямыми по отношению к данному месту возникновения затрат. Таким образом, при системе Директ-костинг затраты в местах возникновения затрат подразделяются на постоянные и переменные. Этот элемент системы учета затрат дает информацию для калькулирования себестоимости носителей затрат – следующего элемента системы производственного учета – только по переменным затратам [7].

На практике при учете затрат по системе Директ-костинг выделяют три группы затрат: абсолютно переменных затрат (изменяющихся пропорционально изменению объемов производства), относительно переменных или относительно постоянных затрат (для отражения «скачкообразных», ступенчатых затрат), абсолютно постоянных затрат (не изменяющихся с изменением объемов производства или загрузкой мощностей) [7].

При принятии решений в конкретной управленческой ситуации вторая группа затрат присоединяется либо к первой, либо к третьей, в зависимости от преследуемой цели.

Под учетом по носителям затрат в производственном учете понимают отнесение затрат на их носители. Носители затрат – продукция, работы и услуги предприятия, предназначенные для реализации.

При калькулировании себестоимости продукции по системе Директ-костинг постоянные затраты не распределяются между носителями. При этом варианте калькулирования исходят из того, что только переменные затраты (прямые затраты и часть накладных расходов, например, отчисления на социальные нужды) зависят от загрузки мощностей или от объема продукции, а поэтому только они могут быть отнесены на носители затрат.

При всех своих достоинствах калькулирование затрат по усеченной себестоимости – система Директ-костинг имеет и ряд недостатков:

- сложность в разграничении затрат между постоянными и переменными затратами;

- трудность ведения раздельного учета переменных и постоянных затрат при наличии «скачкообразных» (ступенчатых) затрат по местам их возникновения;

- невозможность исчисления полной себестоимости единицы продукции при использовании системы Директ-костинг для отражения незавершенного производства в организациях с длительным циклом производства.

Исключение косвенных затрат из себестоимости единицы продукции приводит к искажению величины незавершенного производства, поскольку в незавер-

шенном производстве не учитывается часть общехозяйственных и общепроизводственных затрат, затрат вспомогательных производств, а их полное списание в конце отчетного года на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» искусственно занижает величину прибыли от реализации продукции (работ, услуг). Однако данную проблему можно разрешить путем исчисления полной себестоимости единицы продукции в последнем месяце текущего года.

#### **Заключение**

Система калькулирования продукции Директ-костинг позволяет предприятию получить дополнительное ценовое преимущество при формировании отпускных и розничных цен на свою продукцию, поскольку данная методика исчисления плановой и фактической себестоимости предполагает исключение общехозяйственных и общепроизводственных затрат, затрат вспомогательных производств из себестоимости конкретного вида продукции, что непосредственно снижает уровень отпускных и розничных цен продукции и расширяет ценовой коридор организации.

#### **ЛИТЕРАТУРА**

1. «О признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Респ. Беларусь»: постан. Министерства экономики Респ. Беларусь от 31 марта 2011 г. № 46.

2. «О признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Респ. Беларусь, Министерства финансов Респ. Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Респ. Беларусь»: постан. Министерства экономики Респ. Беларусь, Министерства финансов Респ. Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 20 октября 2010 г. № 145/114/149.

3. «Об утверждении положения о порядке реализации за пределы Респ. Беларусь продукции по ценам, определяемым с учетом конъюнктуры мирового рынка»: постан. Совета министров Респ. Беларусь от 1 декабря 2008 г. № 1834.

4. «Об утверждении положения о порядке реализации товаров (работ, услуг) по ценам (тарифам), определяемым с учетом конъюнктуры рынка Респ. Беларусь»: постан. Совета министров Респ. Беларусь от 9 декабря 2008 г. № 1903.

5. «О некоторых вопросах регулирования цен (тарифов) в Респ. Беларусь»: Указ Президента Респ. Беларусь от 25 февраля 2011 г. № 72 (в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 18.07.2011 № 319).

6. «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования в области оплаты труда»: Указ Президента Респ. Беларусь от 10 мая 2011 г. № 181.

7. Гудоить, Е. Организация управленческого учета по системе Директ-костинг/ Е. Гудоить// Информационный портал «Бусел». – / Режим доступа: <http://busel.org/texts/cat1ei/id5ewgfnl.htm>.

УДК 631.15:33:636.6

ПОСТУПИЛА В РЕДАКЦИЮ 15.03.2012

## **ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВЫЙ И ПОРТФЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ КАК ОСНОВА СТРАТЕГИЧЕСКОГО ПЛАНИРОВАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ПТИЦЕВОДЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ**

**Н.В. Ефременко, канд. эконом наук, доцент, Е.Ю. Быкова, аспирантка (БГАТУ)**

#### **Аннотация**

*В статье представлены подходы к стратегическому анализу развития предприятий птицеводческой отрасли Беларуси. Методика проведения производственно-финансового и стратегического анализа рассматривается как инструмент оптимизации стратегий развития предприятий. В зависимости от положения в рейтинговой таблице и на рынке отрасли, разработаны варианты выбора оптимальных стратегий развития конкретных предприятий. С использованием корреляционно-регрессионного анализа и сценарного подхода сделан прогноз наиболее значимых показателей птицеводства для выявленных групп предприятий по трем сценариям развития: замедленном, умеренном и интенсивном.*

*This article presents the ways of strategic analysis of poultry industry companies in Belarus. The method of financial and strategic analysis considered as a tool for optimization of enterprise strategies development. The choices of optimal strategies for progress of certain companies are developed depending on the position in the league table and in the market sector. The forecast of the most significant poultry indicators for the identified groups of companies is made using correlation-regression model and scenario approach according to three scenarios of development - slow, moderate and intense.*

#### **Введение**

Долгосрочная эффективность деятельности, обеспечение высоких темпов развития и повышения конку-

рентоспособности предприятий в условиях радикальных преобразований в аграрном секторе экономики в значительной мере зависят от уровня разработанности стратегий развития предприятий. Вследствие этого про-