ЧАСТНОЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
«СЕВЕРО - КАВКАЗСКИЙ КОЛЛЕДЖ ИННОВАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ»

ТЕМА 8. СИСТЕМЫ НОРМАТИВНОГО УЧЕТА И ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ

Понятие «директ – костинг» и его особенности

Системы управленческого учета характеризуются различными признаками, которые можно положить в основу их классификации. Один из признаков – полнота включения затрат в себестоимость производства и продажи продукции.

Различают две основные системы управленческого учета: систему полного включения затрат в себестоимость продукции, т.е. традиционный учет полной себестоимости, и систему неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку зависимости расходов от объема производства, получившую название «директ – костинг».

«*Директ – костинг*»- это система учета себестоимости, базирующаяся на разделении общих издержек предприятия на постоянные, т.е. не зависящие от количества продукции, произведенной за единицу времени, и переменные, т.е. изменяющиеся расходы, прямо связанные с количеством продукции, произведенной за единицу времени.

Сущность любого понятия должна быть выражена в его названии. Наименования «директ – костинг» как процесс исчисления затрат и директ – кост как система, используемая для их оценки и контроля, были предложены в 1936 году американцем Д. Харрисом и переводятся как*учет прямых затрат.*

В настоящее время «директ – костинг» предусматривает учет себестоимости не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Поэтому здесь налицо некоторая условность названия, в результате чего в различных странах эта система именуется по-разному. В Германии и Австрии – учет частичных либо граничных затрат
(Teikostenrechnunq, илиGrenzkostenrechnung) илиDechungsbeitr agsrechnung– учет суммы покрытия; в Великобритании директ-костинг называют ещемarginalcosting– учет маржинальных затрат; во Франции –lacompatibilitymarginale– маржинальный учет.
При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету чаще других встречается название «учет ограниченной или сокращенной себестоимости».

Понятие «директ – костинга» можно использовать, с одной стороны, для характеристики варианта производственного учета с позиций полноты включаемых в себестоимость затрат, а с другой, более важной, - «директ – костинг» является системой управленческого учета, основанной на классификации затрат на постоянные и переменные

в зависимости от объема производства, деятельности или загрузки мощностей и включающей в себя учет и анализ затрат и результатов, а также принятие управленческих решений.

Важной особенностью «директ – костинга» является основанная на используемой им группировке затрат на постоянные и переменные, возможность изучить взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства и продаж, затратами и прибылью.

«Директ – костинг» позволяет руководству организации:

- обратить особое внимание на изменение маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям, работам, услугам, секторам рынка их продажи;
- выявить изделия и услуги с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск, т.к. разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий и видов работ;
- быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка.

Еще одно важное достоинство системы состоит в том, что ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат.

Благодаря «директ – костингу» расширяются аналитические возможности учета. Не случайно в зарубежных странах «директ – костинг» называют еще методом управления себестоимостью, или управления предприятием, что подчеркивает единство учета, анализа и принятия управленческих решений в этой системе. На ее основе строится система контролинга. Анализируя поведение переменных и постоянных расходов в зависимости от изменения объемов производства, можно гибко и оперативно принимать решения по управлению, экономически грамотно, используя ставки маржинального дохода, оптимизировать ассортимент выпускаемой продукции.

Нами рассмотрено множество методов учета затрат, но идеальных систем или идеальных методов в системе не бывает, у каждого метода свои достоинства и свои недостатки. Менеджеру необходимо понять особенности систем и методов, чтобы, нивелируя (сглаживая) их негативные стороны, максимально эффективно использовать положительные, и тем самым реализовывать заложенные в них преимущества.

Отражение затрат и результатов деятельности в системах простого и развитого «директ – костинга»

По степени дифференциации затрат «директ – костинг» может иметь два основных варианта:

- простой, одноступенчатый директ-кост, основанный на использовании в расчетах данных только операционных (накладных) затрат, учтенных единым блоком;
- дифференцированный, многоступенчатый директ-кост, при котором постоянные затраты подразделяются не по видам продукции и услуг, а по местам формирования накладных расходов, т.е. уровням управления предприятием.

При обоих вариантах системы директ-коста общую выручку за период сравнивают с величиной переменных затрат и определяют величину маржинального дохода (брутто-прибыль, сумма покрытия) за отчетный период. Для исчисления нетто-прибыли из этой величины вычитают сумму постоянных затрат, которые не распределяются между носителями как переменные затраты, а попадают из-под системы учета по местам возникновения затрат, минуя подсистему калькулирования производственного учета, в подсистему учета результатов за период. При этом общую сумму постоянных затрат за период относят на результаты того отчетного периода, в котором она возникла.

Особенностью системы развитого директ-костинга является ее постоянная направленность на конечный результат деятельности – прибыль, на определение маржинального дохода по предприятию в целом, а также по изделиям, видам работ и услуг, секторам рынка.

При разделении блока накладных расходов на постоянные затраты изделия, группы изделий, производственного места затрат, центра ответственности, управленческого подразделения и постоянные расходы предприятия в целом, общая схема их взаимосвязи и выход на итоговый результат производственно-финансовой деятельности, могут быть представлены следующим образом:

Многоступенчатый учет маржинального дохода

Выручка от реализации (цена) одного изделия

- переменная себестоимость этого изделия

= сумма покрытия изделия (маржинальный доход изделия)

- постоянные расходы на изделие

= сумма покрытия 1 (маржинальный доход 1)

сумма маржинального дохода 1 одной группы изделий

- постоянные расходы на группу изделий

= сумма покрытия 2 (маржинальный доход 2)

сумма маржинального дохода 2 одного места возникновения затрат

- постоянные расходы мест возникновения затрат

= сумма покрытия 3 (маржинальный доход 3)

сумма маржинального дохода 3 одного подразделения

- постоянные расходы подразделения

= сумма покрытия 4 (маржинальный доход 4)

= сумма маржинального дохода 4 предприятия

- постоянные расходы предприятия

= результат (прибыль).

Система развитого директ-костинга за счет многоступенчатого учета сумм покрытия постоянных расходов создает более совершенную информационную базу для анализа структуры полученного результата и основных факторов, повлиявших на его величину.

Применение системы директ-костинга с большей точностью и обоснованностью позволяет оценить степень рентабельности изделий, полуфабрикатов, работ и услуг, чем при системе учета полной себестоимости.

Используя систему директ-коста, предприятию не составляет труда определить, какие изделия или виды услуг вносят или могут внести наибольший вклад в маржинальный доход и соответственно в прибыль, от реализации продукции.

Использование данных учета переменных затрат для управления и в ценовой политике

Главное назначение директ-костинга – быть информационной основой предпринимательских решений. Решения по управлению предприятием делятся на *стратегические,* рассчитанные на перспективу, и*текущие*, оперативные, принимаемые, исходя из возможностей и потребностей данного периода, в пределах хозяйственного года.

Директ-костинг в основном ориентирован на текущие решения по управлению производством и сбытом продукции. Главная цель таких решений – максимизация прибыли отчетного года.

Всю совокупность задач, требующих решения в системе оперативного директ-коста, можно подразделить на задачи снабжения, производства и сбыта. Кроме того, важной проблемой для предприятия является выбор и обоснование ценовой политики, для чего также используются данные директ-коста.

В настоящее время в рыночной экономике более популярны такие подходы к ценообразованию, при которых, прежде всего, учитываются факторы, относящиеся более к спросу, чем к предложению, т.е. оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый ему товар. Некоторые специалисты по ценам считают, что уровень спроса вообще должен быть единственным фактором, который следует принимать во внимание при установлении цен, причем производственные затраты рассматриваются при принятии решения только как ограничивающий фактор. Однако знать возможные пределы снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов для предприятия также

необходимо, как исследовать сам рынок. Поэтому в управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены.

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт товара. Он равен полной себестоимости изделия.

Краткосрочный нижний предел цены

ориентирован на цену, покрывающую только переменные затраты. Он равен полной себестоимости изделия. Расчет долгосрочного нижнего предела цены связан с калькулированием полной себестоимости изделий, расчет краткосрочного нижнего предела цены – с учетом и калькулированием по системе директ-костинга.

Актуальной для отечественных промышленных предприятий, получивших возможность выхода со своей продукцией на внешние рынки, ли предприятий с участием иностранного капитала является задача установления цены на экспортную продукцию, причем зачастую такую цену нужно устанавливать, как можно ниже, с тем, чтобы внедриться на рынок.

В процессе принятия решений о цене на реализуемые изделия и услуги, необходимо иметь ввиду, что в рыночных условиях цена во многом зависит от соотношения спроса и предложения, наличия конкурентов и условий конкуренции. При ценовой конкуренции всегда важно знать нижний предел цены, позволяющей предприятию продавать свою продукцию без убытка.

Достоинство метода директ-костинга на предприятиях с массовым и серийным типами производства состоит в том, что в результате его применения появляется возможность управлять объемами производства различных видов продукции с помощью изучения и оценки рынка на основе использования приемов маркетинга. С этой целью исчисляется критический объем производства (так называемая «мертвая точка»), т.е. величина выручки от продажи продукции, при которой предприятие будет в состоянии покрыть все свои издержки производства без получения прибыли.

С помощью директ-костинга обосновываются важные управленческие решения, в том числе по оптимизации производственной программы, о целесообразности принятия к исполнению определенного заказа, по вопросам ценообразования на новую продукцию.

Ведение учетных работ с помощью метода директ-костинга осложняется трудностью подразделения издержек производства на переменные и постоянные, особенно если учесть, что такая классификация не может быть неизменной даже на одном предприятии, а должна уточняться исходя из постоянно меняющихся условий хозяйствования в рыночные экономики.

ЧАСТНОЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
«СЕВЕРО - КАВКАЗСКИЙ КОЛЛЕДЖ ИННОВАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ»