

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Расходы на продажу", в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счетов 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Расходы на продажу".

Важной особенностью "директ-костинга" является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и прибылью.

"Директ-костинг" - западная система управленческого учета, возникшая и развивающаяся в условиях рыночной экономики. В нашей стране до настоящего времени была распространена система учета и калькулирования полной себестоимости, система "директ-костинг" практически не применялась. Поэтому среди отечественных авторов, анализирующих западный опыт, нет единого мнения о сущности этой системы.

Разнообразие мнений ученых нашей страны об определении системы "Директ-костинг" обусловлено еще и тем, что все они пытаются оценить западную систему учета с точки зрения методов учета затрат и калькулирования и подходов к организации учета, принятых у нас.

Сейчас "директ-костинг" применяется в нескольких вариантах: классический "директ-костинг", предполагающий калькулирование по прямым (основным) затратам (все переменные); система переменных затрат - калькулирование осуществляется по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы; система учета затрат в зависимости от загрузки производственных мощностей - в калькуляцию включаются все переменные расходы и часть постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.

Общая характерная черта данных вариантов системы "Директ-костинг" заключается в том, что калькулируется не полная, а частичная себестоимость.

За счет сокращения статей себестоимости упрощается ее нормирование, учет, контроль и к тому же улучшается учет и контроль условно-постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный период показывается в отчете о доходах отдельной строкой, что наглядно демонстрирует их влияние на величину прибыли предприятия.

Литература

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учёт. Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. - М.: Омега-Л, 2003.
2. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учёт. Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 2006.
3. Линкина Е.В., Халевиная Е.Д. Аудит затрат на производство. Журнал «Аудит и финансовый анализ», №1 / 2000.
4. Тафинцева В.Н. Маржинальный доход, как инструмент оценки финансовых результатов. Журнал «Финансовый менеджмент», №3 / 2001.
5. Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Елифанов А.А. Организация управленческого учета по системе "Директ-костинг". Журнал «Аудит и финансовый анализ», №2 / 2001.

УДК 378(476)+657.628

Шука Н.В.

Научный руководитель: Зазерская В. В.

К ВОПРОСУ О ПРИМЕНЕНИИ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ В ПРИНЯТИИ РЕШЕНИЙ ПО ЦЕНОВОЙ И АССОРТИМЕНТНОЙ ПОЛИТИКЕ

В современном бухгалтерском учете существуют проблемы в области учета затрат. Первая - переориентировать отечественную теорию и накопленный в этой области практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка.

Вторая - создание новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию полной себестоимости является подход, когда в разрезе объектов калькулирования планируются и учитываются неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать в себя только прямые, переменные затраты, зависящие от изменения объемов производства. Калькулирование ведется на основе производственных расходов, то есть расходов, связанных с изготовлением данной продукции выполнением работ или оказанием услуг, даже если они косвенные. Но, несмотря на различную полноту включения в себестоимость объекта калькулирования различных видов расходов, общим для этого подхода является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической сущности составляет часть текущих издержек, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки (валовой прибыли). В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости - системы "Директ-костинг".

В условиях развивающихся рыночных отношений эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня его информационного обеспечения. Существующая в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. До сих пор на наших предприятиях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета — системы учета "Директ-костинг", в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Маржинальный доход играет весьма активную роль, сигнализируя об общем уровне рентабельности как всего производства, так и отдельных изделий.

Чем выше разница между продажной ценой изделий и суммой переменных затрат, тем выше маржинальный доход и уровень рентабельности. Деление издержек на постоянные и переменные имеет важное значение для управления и анализа деятельности предприятия, в частности для принятия решений об ассортиментной политике, а также о закрытии или объявлении банкротства в случае убыточной деятельности.

Метод заключается в разделении постоянных и переменных затрат. Это позволяет решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа;
- сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
- выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;
- выбор оптимальной с экономической точки зрения технологии производства;
- определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др.

В разработке ценовой и ассортиментной политики расчет промежуточного маржинального дохода имеет преимущества: повышается обоснованность выбора наиболее выгодных видов продукции, появляется возможность анализа использования производственных мощностей.

При разработке ассортиментной политики исходят из следующих соображений, если промежуточный маржинальный доход покрывает хотя бы часть постоянных затрат предприятия, то данный вид продукции остается в ассортименте. При этом предпочтение отдается тем видам продукции, которые берут на себя больше постоянных затрат.

Для углубления анализа рассчитывают показатели порог рентабельности, порог безубыточности по видам продукции.

Порог безубыточности данного товара — это такая выручка от реализации, которая покрывает переменные затраты и прямые постоянные затраты. При этом промежуточный маржинальный доход равен нулю. Если не достигается хотя бы нулевого значения промежуточного маржинального дохода — эту продукцию надо снимать с производства (либо не планировать ее производство заранее).

Порог рентабельности товара — это такая выручка от реализации, которая покрывает не только переменные и прямые постоянные затраты, но и отнесенную на данный товар величину косвенных постоянных затрат. При этом прибыль от данного товара равна нулю.

Реализовать такой подход в ассортиментной политике на практике достаточно сложно. Это связано с самой организацией финансовой отчетности, которая составляется ежеквартально и ежегодно, опираясь на информацию обо всем объеме произведенной и проданной продукции. Для принятия же ценовых решений необходима информация только о той части выпуска, которая будет затронута принимаемыми решениями.

К ней относится информация о реальных удельных затратах на единицу продукции (услуг), которая имеет следующее значение:

Во-первых, это самый важный шаг к созданию системы управления затратами и контроля за их динамикой, адекватной нуждам ценообразования.

Во-вторых, определение таких затрат дает возможность определить минимальную цену, по которой предприятие может позволить себе реализовать дополнительное количество данной продукции.

В-третьих, появляется возможность определить величину выигрыша от продажи каждой дополнительной единицы товара.

Далее перейдем к анализу условий безубыточности при изменении цен. При этом особое внимание необходимо сосредоточить на изменении прибыльности в результате ценовых решений. Соответственно, точкой отсчета при проведении такого анализа становятся данные о текущих или проектируемых объемах продаж и уровнях прибыльности при ныне действующей (или ранее определенной) цене.

Насколько объемы продаж должны возрасти, чтобы это компенсировало потерю выручки из-за снижения цен? Насколько объемы продаж могут снизиться, чтобы не исчезли прирост прибыли, обеспеченный повышением цены?

Отвечая на эти вопросы необходимо учитывать *безубыточное изменение продаж*, под которым понимается минимальное изменение объема продаж, когда изменение цен приводит к росту коэффициента маржинального дохода по сравнению с исходным уровнем.

Если обратиться к анализу влияния на безубыточный прирост продаж возможных изменений постоянных затрат, то в случае пересмотра цен происходит прирост постоянных или условно-постоянных затрат. В случае, если одновременно происходит изменение и постоянных затрат, и уровня цены — надо сложить данные расчетов:

- а) безубыточного изменения объема продаж для ситуации изменения цены;
- б) безубыточного прироста объема продаж, обеспечивающего возмещение прироста постоянных расходов.

Единственная проблема, которая возникнет — разная размерность расчетов. Поэтому расчеты надо вести либо в абсолютных, либо в относительных показателях.

Определив сущность "директ-костинга" как системы управленческого (производственного) учета, основанной на делении расходов на постоянные и переменные, и направленной для использования информации внутри предприятия для принятия управленческих решений можно выделить присущие ему особенности, положительные моменты и проблемы.

Главной особенностью "директ-костинга", основанного на классификации расходов на постоянные и переменные, является то, что себестоимость промышленной 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, например "Прибыли и убытки".

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, незавершенное производство на начало и конец года.

Однако организация производственного учета по системе "Директ-костинг" связана с рядом проблем, которые вытекают из особенностей, присущих этой системе:

- возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много;
- противники "директ-костинга" считают, что постоянные расходы также участвуют в производстве данного продукта и, следовательно, должны быть включены в его себестоимость. "Директ-костинг" не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства;
- ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей не отвечает требованиям отечественного учета; одной из главных задач которого до последнего времени являлось составление точных калькуляций;
- необходимо в ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, обеспечивать покрытие всех издержек предприятия.

Наличие математического и программного обеспечения и средств вычислительной техники, расширение сферы их применения являются материальной предпосылкой практического использования системы "Директ-костинг" на отечественных предприятиях.

Литература

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2003.
2. Кондраков Н. П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2006.
3. Линкина Е.В., Халевиная Е.Д. Аудит затрат на производство. Журнал «Аудит и финансовый анализ», №1 / 2000.
4. Тафинцева В.Н. Маржинальный доход, как инструмент оценки финансовых результатов. Журнал «Финансовый менеджмент», №3 / 2001.
5. Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Епифанов А.А. Организация управленческого учета по системе "Директ-костинг". Журнал «Аудит и финансовый анализ», №2 / 2001.

УДК 378 (476)

Гарчук И.М.

Научный руководитель: к.э.н., проф. Медведева Г.Т.

АНАЛИЗ РЫНКА ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ И ТЕНДЕНЦИИ ЕГО РАЗВИТИЯ

Сегодня образование - это одна из наиболее бурно растущих и перспективных сфер экономики. По оценкам специалистов, во всем мире объемы спроса и предложения образовательных услуг растут весьма существенно, особенно в высшем и последипломном образовании, а в наиболее динамично развивающихся странах темп их ежегодного роста достигает 10-15%. В современных условиях вузы Республики Беларусь выступают как субъекты рыночной экономики, предоставляя образовательные услуги на разви-