

1	2	3	4	5	6
26	ЗАСО «БелБрит»	0,24093	C+	1,00000	e
27	ЗАСО «МТЗ-перспектива»	0,23884	C+	1,00000	e
28	«Белгосстрах»	0,23156	C+	1,00000	n
29	СООО «САЛАМАНДРА»	0,22909	C+	0,99090	e
30	САО «Белстрахинвест»	0,22161	C+	0,91610	e
31	ОАСО «Славнефтегаз»	0,22079	C+	0,90788	e
32	ЗАСО «Капитал»	0,19381	C+	0,63814	e
33	ЗАСО «Челенджер»	0,15545	C	1,00000	e
34	ЗАСО «Берестье»	0,12682	C	1,00000	e
35	ЗАО «СК Вест-АСКО»	0,11667	C	1,00000	e
36	АСО «Белорусский народный страховой пенсионный фонд»	0,07578	C	0,65783	e

## ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» И ЕГО ВНЕДРЕНИЕ В ОТЕЧЕСТВЕННУЮ ПРАКТИКУ

*Н.В. Бокша*

*Пинский высший банковский колледж*

В условиях перехода к рыночным отношениям эффективное управление коммерческой деятельностью предприятия все в большей степени зависит от уровня ее информационного обеспечения. Применяемая в настоящее время отечественная система учета издержек во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. На наших предприятиях применяется затратный метод учета, предусматривающий учет и исчисление издержек на единицу произведенной продукции. Оперативный контроль издержек необходим для того, чтобы выявить наилучший вариант использования труда и материальных ресурсов. Это привело к созданию и распространению опера-

тивно-калькуляционного учета производства и реализации продукции — системе учета «директ-костинг».

Мировой опыт свидетельствует об эффективности использования данного метода учета, в основе которого лежит исчисление сокращённых издержек единицы продукции и определение маржинальной прибыли (дохода). Исторически маржинальный подход стал применяться в развитых странах тогда, когда прекратила существование модель экстенсивного развития производства, и ей на смену пришла новая модель — модель интенсивного развития, применение которой потребовало решения стратегических задач управления на основе разделения издержек на прямые и косвенные, основные и накладные, постоянные, переменные и условно-постоянные, условно-переменные, производственные и периодические.

Следует заметить, что в странах с рыночной экономикой система «директ-костинг» широко распространена. Например, в Германии и Австрии данная система получила наименование «учет частичных издержек», или «учет суммы покрытия», в Великобритании ее называют «учетом маржинальных издержек», во Франции — «маржинальным учетом» и т.д.

При характеристике этой системы в отечественной экономической литературе часто встречается термин «учет ограниченных, неполных или сокращенных издержек» в расчете на единицу производимой продукции. В данном случае также употребляется термин «маржинальный метод учета». Это связано с тем, что главным показателем при системе «директ-костинг» является маржинальный доход, с помощью которого определяется окупаемость постоянных и переменных издержек производства товара с определенным жизненным циклом, устанавливается цена безубыточной реализации продукции, определяется ассортиментная и товарная политика предприятия и на основании этого принимаются соответствующие управленческие решения. В этих условиях термин «маржинальный метод» для отечественных экономистов становится более понятным и значимым, чем «директ-костинг». Несмотря на это, термин «директ-костинг» вошел в отечественную учетную теорию сравнительно недавно и сразу приобрел широкую популярность.

На начальном этапе практического применения системы «директ-костинг» в издержки единицы продукции включались только прямые издержки, а все виды косвенных издержек списывались непосредственно на финансовые результаты. Это вытекает из названия системы — Direct-Costing-System (система учета прямых издержек). Затем «директ-костинг» трансформировался в такую учётную систему, когда издержки на единицу продукции рассчитывались не только в части прямых переменных издержек, но и в части косвенных переменных издержек. Отсюда следует некоторая условность в определении данного понятия.

Современный «директ-костинг» имеет два варианта:

1) простой «директ-костинг», основанный на использовании в учете данных только о переменных издержках;

2) развитой «директ-костинг», при котором в издержки на единицу продукции, наряду с переменными издержками, включаются и прямые постоянные издержки на производство и реализацию товаров.

Если рассматривать данную модель в обобщенном виде, то сущность системы «директ-костинг» состоит в подразделении издержек на постоянные и переменные или условно-постоянные и условно-переменные их составляющие в зависимости от изменения объема производства, причем издержки на единицу продукции планируются и учитываются только в части переменных издержек. Разница между выручкой от реализации продукции и переменными издержками представляет собой маржинальный доход. При этой системе постоянные издержки в расчет издержек на единицу продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли предприятия.

На основании отчетных показателей о прибылях и убытках при системе «директ-костинг» проанализируем финансовые результаты по Пинскому ОАО «Полесье» (см. табл.). Из приведенных показателей видно, что издержки производства и финансовые результаты по различным видам продукции ОАО «Полесье» изменяются в зависимости от конъюнктуры рынка. Например, по объединению получено прибыли от производства детских платьев – 42,8 %, женских костюмов – 32,5, женских жакетов – 19,8, женских платьев – 4,9 % от общей суммы прибыли. Средняя рентабельность произ-

водства этих видов товара составляет 16,1 %, рентабельность производства детских платьев – 30,8. Низкая прибыль получена от производства женских платьев, причём эффективность их снижается. Это значит, что данная модель находится на стадии спада ее жизненного цикла. В этом случае объединению необходимо в ближайшее время пересмотреть и подготовить к выпуску новую модель, которая будет пользоваться спросом на рынке.

Таблица

**Анализ финансовых результатов и издержек по системе «директ-костинг» по ОАО «Полесье»**

Наименование товара	Модель	Выручка	Переменные издержки	Маржинальный доход	Постоянные издержки	Прибыль
Костюмы женские	C0107-01	9953,2	6691,1	3262,1	2406,2	855,9
Жакеты женские	C2904-02	2821,6	1698,0	1123,6	601,9	521,7
Платья женские	C4580-01	1437,9	1019,6	418,3	288,7	129,6
Платья детские	C4983-00	4794,9	2382,5	2412,4	1282,9	1129,5

Анализируя показатели табл., можно сделать вывод, что системе учета «директ-костинг» присущи следующие черты:

– постоянная направленность учёта, в первую очередь, на определение промежуточного результата маржинального дохода;

– учет продукции только в разрезе переменных издержек и определение общих производственных издержек в расчете на единицу продукции (переменные издержки при выпуске костюмов женских составили 9,5 тыс. р., жакетов женских – 14,8, платьев женских – 7,2, платьев детских – 4,2 тыс. р.);

– учет постоянных издержек в целом по предприятию и их отношение на уменьшение операционной прибыли для определения конечного финансового результата (постоянные издержки по видам продукции составили соответственно 3,4; 5,2; 2,0 и 2,2 тыс. р. на единицу);

– определение маржинального дохода как базы процесса оперативного управления ценами и ценообразованием (удельный вес маржинального дохода в общем доходе по видам продукции составил соответственно 45,2; 15,6; 5,8 и 33,4 %);

– определение взаимосвязи и взаимозависимости между объемом реализации продукции, издержками производства и прибылью;

– установление точки окупаемости, при которой выручка от реализации продукции равняется постоянным и переменным издержкам.

«Директ-костинг» позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным товарам; выявить изделия с большей или меньшей эффективностью и перейти в основном на выпуск товаров с большей рентабельностью, так как разница между ценой реализации и суммой переменных издержек не скрывается в результате списания постоянных издержек на себестоимость отдельных товаров с определенным жизненным циклом. Система обеспечивает возможность мгновенного реагирования производства в ответ на изменяющиеся условия рынка. Необходимо отметить еще одно достоинство системы «директ-костинг», которое состоит в том, что ограничение себестоимости только переменными издержками позволяет упростить процессы нормирования, планирования, учета и контроля издержек. Система учета «директ-костинг» способствует осуществлению оперативного контроля за постоянными издержками, так как в процессе производства и контроля за общими издержками производственной деятельности используются стандартные (нормативные) издержки (то есть «директ-костинг» организуется в сочетании с системой «стандарт-кост»). Применяя стандарты в системе «директ-костинг», устанавливаются нормы как на постоянные, так и на переменные издержки. При проведении контроля на основе гибких смет руководствуются разделением издержек на постоянные и переменные, при этом необходимо иметь в виду, что при системе учета полных издержек часть нераспределенной суммы накладных издержек переходит от одного периода к другому, в результате этого контроль за ними ослабевает. В этом случае «ди-

рект-костинг» помогает снизить трудоёмкость распределения накладных издержек.

Таким образом, теоретические и практические исследования данной системы, а также анализ полученных результатов позволяют выделить некоторые недостатки, присущие данной системе «директ-костинг»:

– в случае использования в конкурентной борьбе демпинга-реализации произведенных товаров по заведомо заниженным ценам для достижения привилегированного положения на конкретном рынке – возникает некоторая опасность, что масса неделимых постоянных издержек может быть не покрыта маржинальным доходом, то есть предприятие может попасть в зону убытков.

– противники системы «директ-костинг» утверждают, что в практической деятельности возникают трудности при разделении издержек на переменные и постоянные. Однако это зависит от длительности рассматриваемого периода времени, анализируемого диапазона объемов выпуска товара и его жизненного цикла. В то же время утверждается, что постоянные издержки так же принимают участие в производстве продукции и должны быть включены в издержки единицы продукции. В результате требуется дополнительное распределение условно-постоянных издержек, когда необходимо знать полные издержки на единицу продукции или издержки незавершенного производства. В этом случае стоимость издержек может быть занижена.

– ведение учета в разрезе только производственных издержек, то есть по сокращенной номенклатуре статей, не отвечает требованиям отечественной системы учета, так как отсутствует расчет полных издержек производственной продукции.

Теперь проанализируем возможность и целесообразность применения системы «директ-костинг» в управлении отечественными предприятиями. В доперестроечный период традиционным для отечественного учета являлся калькуляционный вариант, при котором учет был направлен на получение данных о полных издержках продукции, производимой на предприятии. При этом варианте в полные издержки продукции включаются все издержки пред-

приятия, независимо от их деления на постоянные и переменные, основные и накладные, прямые и косвенные, производственные и периодические. Издержки, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, в течение месяца накапливаются на собирательно-распределительных счетах, а затем переносятся на издержки соответствующей продукции, пропорционально выбранной базе.

Применение учетной практики на отечественных предприятиях по системе «директ-костинг» - это требование времени. Ее внедрение способствовало бы повышению эффективности производственной и коммерческой деятельности предприятий, возрастанию роли контроля, аналитичности и достоверности получаемых показателей, а также более полному выявлению и использованию резервов снижения издержек производства в расчете на единицу продукции.

Практические аспекты организации управленческого учета - внутреннее дело предприятия. Администрация сама решает вопросы о необходимости и пределах применения этого вида учета. При положительном исходе перед предприятием могут возникнуть некоторые проблемы:

- как классифицировать издержки;
- насколько детализировать участки возникновения издержек и как увязать их с центрами ответственности;
- в разрезе каких видов издержек организовать учет: плановых и фактических, полных или производственных;
- каким образом организовать сочетание управленческого и финансового учета.

В то же время необходимо констатировать, что на отечественных предприятиях управленческий учет еще не нашел широкого распространения, хотя этот вид учета является одним из наиболее эффективных средств при планировании и прогнозировании производственной деятельности предприятия. С помощью этого метода на предприятии можно определить оптимальные пропорции между переменными и постоянными издержками, ценой и объемом реализации продукции, а также минимизировать предпринимательский риск. Оценить по достоинству аналитические возможности управ-

ленческого учета могут только производители, работающие в условиях реального рыночного хозяйства.

## **АКТУАЛЬНОСТЬ СТРАТЕГИЧЕСКОГО ПЛАНИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ**

*В.И. Бохонко  
В.М. Лемешевский*

Стратегический менеджмент – одно из ключевых направлений в управленческой деятельности. Стратегические решения оказывают существенное влияние на долгосрочное развитие компании, а стратегические ошибки могут привести к непоправимым последствиям. В деятельности управленческого персонала предприятий стратегический менеджмент выполняет роль «штабной функции». В этом штабе разрабатываются долгосрочные операции на фронте конкурентной борьбы. В условиях плановой системы фронт конкурентной борьбы проходил через кабинеты чиновников различных министерств и ведомств. Собственно, никакого серьезного значения стратегическое планирование не имело. Сейчас ситуация изменилась и выиграть в борьбе на рынке, не имея качественных стратегических решений, практически невозможно.

В современном деловом мире постепенно формируется новое экономическое мышление, в рамках которого доступ к дешевому сырью, дешевой рабочей силе и современным технологиям не создает конкурентных преимуществ для компании. Все это, включая технологии и деньги для их приобретения, можно купить на глобальном рынке. Основная проблема состоит в том, каким образом соединить все это вместе, чтобы успешно конкурировать на рынке. Конкурентные преимущества в современных условиях зависят от инноваций, используемых стратегий и способности компании осуществлять изменения, при этом вряд ли существует и будет существовать универсальная «стратегия успеха» в бизнесе. К успеху ведут две дороги – одна проложена в «идеальном мире», дру-