# Система директ-костинг и ее практическое применение в анализе

**Содержание:**

**Введение** 2

1. **Себестоимость и методы ее учета и**

**калькулирования** 3

1.1. Экономическая сущность понятия себестоимость……. 3

1.2. Методы учета и калькулирования себестоимости. 3

1.3. Возникновение метода «direct-costing». 5

1.4. Использование метода «direct-costing» в разных

странах 6

**2. Основные составляющие метода «direct-costing»…..** 6

**3. Практическое применение метода «direct-**

**costing»** 14

3.1. Пример 1. 14

3.2. Пример 2. 16

3.3. Пример 3. 18

3.4 Пример 4……………………………………………………….. 20

**Заключение** 29

**Список использованных источников** 30

#### Введение

В современной обстановке перехода к рынку, постоянно необходимо прово­дить анализ деятельности фирмы для принятия управленческих решений. Для анализа и принятия решений необходима исходная информация, такую информацию получают из ряда показателей, одним из которых является себестоимость. Себестоимость можно рассчитать несколькими различными методами, одним из подобных методов является «di­rect-costing», который рассмотрен в данной работе. Как и любой метод, «direct-costing» имеет ряд преиму­ществ и недостатков, но во многих случаях он дает более объек­тивную оценку ситуации, нежели методы, основанные на учете полных издержек. В данной работе проведен анализ того, в каких случаях это происходит, а также когда наиболее выгодно приме­нять именно данный метод планирования учета и калькулирова­ния себестоимости.

В первой главе данной работы освещена экономическая сущ­ность понятия себестоимости, которое понадобится для анализа системы «direct-costing». Также здесь при­ведены статистические данные использования метода «direct-costing» в разных странах.

Во второй главе более подробно рассмотрены основные со­ставляющие метода «direct-costing».

В третьей и четвертой главах приведены примеры практиче­ского использования метода «direct-costing». В частности в третьей главе рассмотрено практическое применение метода «di­rect-costing» в различных ситуациях, а в четвертой главе приве­дены примеры принятия управленческих решений с использова­нием метода «direct-costing» на конкретном молдавском предприятии.

**ГЛАВА 1. Себестоимость и методы ее учета и калькулирования**

**1.1. Экономическая сущность понятия себестоимость.**

Себестоимость продукции, товаров или услуг - это денежное выражение суммы затрат, необходимых на производство и сбыт данной продукции, а более точно ее единицы. Она является син­тетическим показателем. План по себестоимости продукции раз­рабатывается на основе прогрессивных норм использования оборудования, расхода сырья, топлива, материалов, заработной платы и так далее. В целях анализа производственной деятель­ности и разработки рациональной и эффективной концепции раз­вития предприятия в процессе изготовления продукции исчисля­ется также и ее фактическая себестоимость. Сравнение плано­вой и фактической себестоимости позволяет объективно оце­нить степень рентабельности предприятия и рациональность ис­пользования как материальных, так и интеллектуальных ресур­сов. Если себестоимость такого же или аналогичного продукта конкурентов ниже, то это означает, что производство и сбыт на пред­приятии были организованны нерационально. Следовательно, необходимо внести изменения. Решить, какие нужны изменения, поможет опять же себестоимость, так как она является одним из факторов формирования ассортимента и основным ценообразующим фактором. Чем больше себестоимость, тем выше будет цена при прочих равных условиях. Разница между ценой и себестоимостью составляет прибыль. Следовательно, для увеличения прибыли необходимо либо повысить цену, либо снизить себестоимость. Снизить ее можно путем сокращения включенных в нее затрат. Но то, какие затраты и в какой мере включаются в себестоимость, зависит от метода ее учета и калькулирования.

**1.2. Методы учета и калькулирования себестоимости.**

Существует множество методов расчета себестоимости, но в принципе их можно разделить на две группы: методы учета на основе полных и на основе неполных, или переменных издержек.

Однако в мировой практике существует один метод в корне отличающийся от них. Чаще всего данный метод упоминается под названием **«direct-costing»**. Сущность его за­ключается в принципиально новом подходе к включению затрат в себестоимость. Они разделяются на постоянные, то есть не за­висящие от объема выпуска продукции, к которым относятся амортизационные отчисления, зарплата управленческого персонала, некоторые виды местных налогов, и переменные, меняю­щиеся в прямой связи с изменениями объема выпуска, к примеру, затраты на сырье, комплектующие и т.п. Только переменные затраты включают в себестоимость единицы изделия. Для ее опреде­ления сумму переменных затрат делят на количество произве­денной продукции.

Постоянные же затраты вообще не включают в расчет себе­стоимости изделий, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены.

Существует множество мнений о правомерности такого неполного включения затрат в себестоимость. Основным аргументом против этого выдвигают мысль о том, что постоян­ные затраты тоже участвуют в процессе создания продукции. Проще говоря, без завода и станков ничего бы вообще не соз­дали, а значит они тоже создают себестоимость наравне с рабо­чей силой и прочими переменными издержками. Но поскольку постоянные затраты по-разному участвуют в создании себестоимости разного объема одной и той же про­дукции, чем больше объем производства, тем меньше доля постоянных затрат на единицу произведенной продукции, услуг, то рассчитать действи­тельное участие постоянных затрат в создании себестоимости практически невозможно, поэтому их стоимость просто списы­вают из полученной предприятием прибыли.

ВАЛОВАЯ МАРЖА = ВЫРУЧКА – ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, либо

ВАЛОВАЯ МАРЖА = ПОСТОЯННЫЕ ЗАТРАТЫ + ПРИБЫЛЬ

Величина валовой маржи (суммы покрытия) необходима для определения того, хватит ли доходов для покрытия постоянных затрат. В случае, если валовая маржа больше постоянных затрат образуется прибыль, меньше – Предприятие работает в убыток. Понятие валовой маржи необходимая часть системы «direct-costing», и будет часто Нами далее встречаться для определения различных показателей в этой системе.

**1.3. Возникновение метода «direct-costing».**

Система учета переменных затрат «direct-costing» возникла в США в период Великой депрессии и получила широкое распро­странение в пятидесятых годах двадцатого века. До начала Ве­ликой депрессии (1928г.) для расчета себестоимости использо­валась система учета полных издержек, что, по мнению аналити­ков того времени, приводило к искусственному искажению при­были. Для решения данной проблемы была разработана новая система, получившая название «direct-costing». Оно было вве­дено в 1936 году американцем Д. Харрисом. Данное название возникло не случайно. На первых этапах практического примене­ния этой системы в себестоимость, исчисляемую по переменным затратам, включались только прямые расходы, а все виды кос­венных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Вследствие этого общая сумма переменных затрат совпадала с суммой прямых затрат, что и нашло отражение в на­звании. В настоящее время «direct-costing» предусматривает вклю­чение в себестоимость не только прямых переменных, но и части переменных косвенных затрат. В разных странах эта система именуется по-разному. В Гер­мании и Австрии для обозначения метода «direct-costing» ис­пользуют термины «Teilkostenrechnung» или «Grenzkosten­rechnung», то есть учет частичных, либо граничных затрат, или же «Deckungsbeitragsrechnung» – учет суммы покрытия. В Велико­британии «direct-costing» называют еще «marginal-costing» – учет маржинальных затрат. А во Франции «La Comptabilite» - маржи­нальный учет. Однако, несмотря на все это разнообразие терми­нов, определяющих систему учета переменных издержек, «direct-costing» является самым употребляемым и популярным, воз­можно потому, что он был первым названием, данным этому ме­тоду учета себестоимости.

**1.4. Использование метода «direct-costing» в разных странах.**

В настоящее время «direct-costing» широко рас­пространен в Германии, чаще всего на крупных предприятиях. Данный метод применяют здесь 54% предприятий. Особо попу­лярна данная система в пищевой промышленности – 71,4%, и в строительстве - 67,4% предприятий.

Вообще по всему миру от 30% до 50% компаний используют метод «direct-costing» для внутренних расчетов.

**ГЛАВА 2. Основные составляющие метода «direct-costing».**

В условиях постоянно развивающегося рынка администрация и менеджеры должны всегда иметь под рукой оперативную информацию о том, во что же обходится предприятию производство продукции, оказание услуг, осуществление того или иного вида деятельности вне зависимости от того, каков размер оклада у директора или главного бухгалтера, каковы затраты на содержание офисов или другие подобные управленческие расходы. Поэтому сегодня часто в теории и практике управления себестоимостью и прибылью декларируется и применяется следующий принцип, *самая точная калькуляция изделия не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг* . Важно, что, применяя систему "директ - костинг" (систему учета сумм покрытия или маржинального дохода), можно оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами (себестоимостью, выручкой, прибылью, маржинальным доходом). Эту взаимосвязь можно изучать и графически, и аналитически. Строится так называемый график точки критического объема производства, то есть такого его объема, при котором выручка от реализации продукции равна ее полной себестоимости.

Система "директ - котинг" заостряет внимание руководства предприятия на изменении валовой маржи (суммы покрытия) по предприятию в целом и по различным изделиям. Она позволяет учитывать изделия с большой рентабельностью, чтобы переходить в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных косвенных расходов на себестоимость конкретных изделий. 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.

Основное достоинство системы учета сумм покрытия в том, что на основе информации, получаемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управления предприятием. В первую очередь, это касается возможности проводить эффективную политику цен. Традиционные классические методы ценообразования, основанные на калькуляции полной фактической себестоимости, не всегда обеспечивают эффективность ценовой политики предприятия, работающего на рынке.

В настоящее время более популярны подходы к ценообразованию, при которых прежде всего учитываются факторы, более относящиеся к спросу, чем к предложению, то есть оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар. После того, как установлена цена равновесия, предприятие должно проанализировать все свои затраты и постараться максимально сократить их.

С учетом по системе "директ - костинг" также связана возможность проведения демпинговой политики, расчета и выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации.

Частыми для предприятий, работающих в условиях рынка, являются ситуации, связанные с недогрузкой производственных мощностей. Возникают так называемые "холостые издержки" - часть постоянных затрат, приходящихся на долю неиспользованных производственных мощностей. В таких случаях к правильным решениям может привести только информация, получаемая в системе учета "директ - костинг".

При современном уровне развития рыночных отношений неизмеримо усложняется ориентация предприятия, что ведет не просто к возрастанию роли управления им, а к качественным изменениям во всей структуре и методах управления. Довольно быстро происходит процесс интеграции традиционных методов учета, анализа, нормирования, планирования и контроля в единую систему получения, обработки информации и принятии на ее основе управленческих решений, систему, которая управляет предприятием, будучи ориентирована на достижение не только оперативных текущих целей получения прибыли того или иного размера, но и на глобальные стратегические цели, выживание предприятия, его экологический нейтралитет, сохранение рабочих мест, то есть на социальные факторы, систему, в которой преобладающим становится системное, комплексное решение проблем.

Как показывает практика, в настоящее время применение формулы цены, основанной на фиксации суммы полных затрат и определенного процента прибыли, приводит предприятия к тупиковым ситуациям. Стремясь привести свои доходы в соответствие с уровнем инфляции, сохранить норму и массу получаемой прибыли, предприятия повышают цены, тем самым делая свою продукцию неконкурентоспособной. Вместе с тем экономическая теория и практический опыт показывают, что завоевание и удержание рынков сбыта возможно при реализации более дешевой продукции и получении нужной массы прибыли за счет больших объемов продаж.

Система "директ-костинг" дает возможность установить связи и пропорции между затратами и объемами производства, получить информацию о прибыльности и убыточности производства в зависимости от его объема, прогнозировать поведение себестоимости в зависимости от объема или мощностей. Выделение суммы постоянных затрат в этой системе калькулирования позволяет показать влияние их величины на сумму прибыли, а изменение валовой маржи дает возможность выявить более рентабельные изделия и соответственно внести изменения в ассортимент выпускаемой продукции.

Калькуляция себестоимости продукции по переменным издержкам обеспечивает контроль над постоянными издержками, за вложениями в получение прибыли каждого выпускаемого вида продукта, за соблюдением ассортимента выпуска продукции. Такие калькуляции выявляют неконтролируемые издержки, различия между прибыльными и неприбыльными операциями, поведение издержек относительно нормативов.

Таким образом, система "директ-костинг" (калькуляция покрытия) позволяет определить изменение прибыли вследствие изменения переменных затрат, цен реализации, структуры выпускаемой продукции и, соответственно, на основе такого анализа принять комплекс необходимых в этих условиях стратегических мер по управлению предприятием. Для определения потенциальной прибыли, которую может получить предприятие, является необходимым проведение совместного анализа издержек, объема производства и прибыли (**затраты-объем-прибыль анализ/ЗОП анализ**). Основные положения методики “direct-costing”совместного анализа издержек, объема производства и прибыли, приведены в **Табл. 1**.

Исчисление коэффициентов покрытия необходимо для выбора наилучшей (с точки зрения получения прибыли) структуры ассортимента реализуемой продукции. При равенстве всех других показателей предпочтение должно отдаваться той структуре продаж, которая обеспечивает самый большой коэффициент покрытия.

Необходимым элементом ЗОП анализа является изучение **структуры затрат**, то есть соотношения переменных и постоянных затрат фирмы. Причем следует отметить, что не существует единой рекомендации о наилучшей структуре затрат даже в пределах одной отрасли. Оптимальность их соотношения зависит от конкретных условий работы предприятия и воздействующих факторов, включая долгосрочную тенденцию продаж, ежегодные колебания в уровне реализации и т.п. Так, например, при благоприятном прогнозе долгосрочного роста объема продаж фирма, имеющая значительную долю постоянных расходов, будет получать гораздо большую величину прибыли, поскольку у нее выше коэффициент выручки.

Важным показателем для принятия управленческих решений является **критическая точка** (точка критического объема, точка безубыточности, точка перелома и т.п.). Эта точка характеризует объем деятельности, при котором фирма не имеет ни прибыли, ни убытков. В процессе принятия управленческих решений концепция критической точки широко используется при выборе курса действий из ряда имеющихся альтернатив. Наилучшим считается тот, который имеет наименьшую величину критической точки, если остальные показатели (факторы) тождественны. (Данные об издержках и доходах фир

**Таблица 1**
Порядок расчета и назначение основных показателей, применяемых при совместном анализе издержек, объема производства и прибыли в системе “direct-costing”

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Порядок расчета | Назначение |
| Валовая маржа, сумма покрытие (profit margin) (Пм) | Пм.= ВР - Зпер(ВР - выручка от реализации; Зпер - переменные затраты) | Основной оценочный показателем при проведении совместного анализа издержек, объема деятельности и прибыли  |
| Удельная маржинальная прибыль, покрытие на единицу продукции (profit margin per unit) (Пуд.м )  | (К - количество единиц реализованной продукции Ц - продажная цена одной единицыЗпер.уд. - переменные удельные затраты) | Для оценки результативности выбираемых вариантов при совместном анализе издержек, объема деятельности и прибыли |
| Коэффициент маржинальной прибыли или степень покрытия(contribution margin ratio)(Кв) |  | Для измерения влияния изменений объема реализации на величину маржинальной и чистой прибыли (особенно полезен при выборе ассортимента продукции) |
| Критическая точка, порог рентабельности (break-even point) (Ткр.) | Ткр. (в единицах продукции) = Зпост./ Цена – Зпер.уд.Ткр.(в денежном выражении) = Зпост./ Кв | Для планирования прибыли и выбора оптимального курса действий при различных изменениях факторов, принимаемых во внимание при проведении совместного анализа издержек, объема деятельности и прибыли |
| Операционный рычаг (ОР) | ОР = Валовая маржа / Прибыль | Показывает на сколько процентов увеличится (уменьшится) прибыль при увеличении (уменьшении) выручки на 1 процент |
| Финансовая устойчивость, Кромка безопасности (safety margin) (Кб) | Кб.(в денежном выражении) = ВРит.- ВРкрГде ВРит.- итоговая плановая или фактическая выручка от реализации; Вкр.- выручка от реализации в критической точке;Кб.(в процентах)=[Кб.(в денежном выраж.)/Вит.]\*100  | Для установления предела, до которого может понижаться выручка от реализации без убытка для фирмы.Для определения максимально возможного снижения процента выручки от реализации в пределах которого фирма будет безубыточнойДля исчисления безопасного предела сокращения количества реализуемых единиц продукции |

мы и их взаимодействии с объемом реализации наглядно представлены на графике безубыточности (**Рис.1**). При совместном анализе объема производства, затрат и прибыли используются некоторые допущения:

* линейность поведения выручки от продаж, издержек производства на всем релевантном диапазоне деятельности;
* постоянный ассортимент продаж;
* возможность подразделения издержек на постоянные и переменные;
* равенство между объемами производства и реализации, то есть неизменность остатков продукции;
* тождественная ценность денег, полученных сейчас, их оценке в любом году;
* существование неизменных цен на продаваемую продукцию и на приобретаемое сырье, материалы и комплектующие, а также стабильные тарифы на заработную плату, энергию и т.д.

При проведении подобного анализа на отечественных предприятиях, следует учитывать прогнозируемый уровень инфляции в стране, изменение цен на продаваемую продукцию и приобретаемое сырье, материалы и комплектующие, а также изменение тарифов на энергию, минимального уровня заработной платы и т.п. Степень достоверности проводимого анализа в этих условиях в значительной степени будет зависеть от величины временного интервала исследования. Формирование производственной программы молдавских предприятий должно строиться на основе оптимального соотношения между затратами, объемом производства и прибылью с учетом маркетинговых исследований. Для применения ЗОП-анализа следует провести анализ затрат и их оптимизацию, выделив следующие этапы:

РИС1. Графическое определение точки безубыточности

* составление диаграммы по величине статей затрат, входящих в состав себестоимости продукции;
* выделение наиболее значимых статей затрат, оказывающих влияние на себестоимость;
* составление плана мероприятий, направленных на снижение затрат;
* распределение затрат на постоянные и переменные;
* расчет показателей ЗОП-анализа по ассортиментным группам;
* формирование производственной программы предприятия и планирование прибыли на основе маркетинговых исследований и показателей ЗОП-анализа по ассортиментным группам.

Для молдавских предприятий важно **калькулирование покрытия при наличии свободных производственных мощностей и определение рентабельности привлечения заказов по временно сниженным ценам**. Основным критерием принятия такого заказа должно стать *покрытие доходом переменных издержек*.

В таких калькуляциях используются понятия **"дифференциальные доходы"** и **"дифференциальные издержки"**. При отсутствии на предприятии рентабельной альтернативы загрузки производственных мощностей, управленческое решение о возможности выполнения заказа может быть принято на основе калькуляции покрытия (см. примеры гл.3).

При принятии подобных управленческих решений необходимо учитывать перспективные результаты деятельности предприятия.

Калькуляции покрытия могут использоваться также **при наличии у предприятий "узких мест"** и необходимости принятия в связи с этим обоснованных управленческих решений по сокращению производства в ассортиментном разрезе и формированию оптимальной производственной программы. (см. примеры гл.3).

Рассмотрим несколько практических примеров принятия управленческих решений с помощью системы “direct-costing”.

**ГЛАВА 3**. Практическое применение системы “direct-costing”.

**Пример1.**
ЗАО "СИМ" – небольшой пивоваренный завод, производственная мощность которого в месяц составляет 10000 бочонков пива. На следующий месяц запланировано производство и реализация заказа – 7000 бочонков. Соответственно, свободные производственные мощности предприятия в плановом периоде составят 3000 бочонков или 30%. Переменные затраты предприятия составляют 60 ден.ед. на 1 бочонок. Постоянные затраты составляют 560 тыс.ден.ед. в месяц. Распределение постоянных расходов по изделиям осуществляется пропорционально объему производства в натуральном выражении.

Исходя из данных условий, на предприятии составлена калькуляция на следующий месяц (**Таблица 1.1**).

**Таблица 1.1. Калькуляция себестоимости продукции ЗАО "СИМ"**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **При производстве 7000 боч.** | **При производстве 10000 боч.** |
| Переменные затраты | 60 ден.ед./боч. | 60 ден.ед./боч. |
| Постоянные затраты | 80 ден.ед./боч. | 56 ден.ед./боч. |
| **Себестоимость** | **140 ден.ед./боч.** | **116 ден.ед./боч.** |

На тот же месяц предприятию предложили заказ на производство и реализацию 2000 бочонков по цене не более 85 ден.ед. за 1 бочонок. Как отразится на результате деятельности предприятия решение о принятии подобного заказа?

Управленческое решение может быть принято на основе составления калькуляции покрытия (**Табл. 1.2**).

**Таблица 1.2.** **Калькуляция покрытия ЗАО "СИМ"**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Расчет** | **Сумма (тыс.ден.ед.)** |
| Дифференциальные доходы | 85 ден.ед./боч.\* 2000 боч. | 170 |
| Дифференциальные издержки | 60 ден.ед./боч.\* 2000 боч. | 120 |
| **Покрытие** | **170-120** | **+50** |

Как видно из **Таблицы 1.2**, выполнение заказа даст положительное покрытие в 50 тыс.ден.ед., т.е. при принятии заказа на предложенных условиях результат предприятия увеличится на 50 тыс.ден.ед., так как сумма постоянных затрат не меняется, и предприятие будет нести постоянные затраты независимо от принятия заказа.

**Пример2.**
ЗАО "Мадсем" – пивоваренный завод, производящий 2 сорта пива – светлое и темное. Производственная мощность предприятия 20000 бочонков в месяц. На следующий месяц запланировано производство двух заказов: светлое пиво – 12000 бочонков и темное – 8000 бочонков. Калькуляция себестоимости и расчет результата на данный период представлены в **Таблице 2.1**.

**Таблица 2.1** Калькуляция себестоимости продукции и расчет результата ЗАО "Мадсем"

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Светлое пиво, ден. ед. /боч.** | **Темное пиво, ден.ед./боч.** |
| Отпускная цена предприятия | 125 | 145 |
| Хмель (цена 100 ден.ед /кг) | 15 | 25 |
| Прочее сырье | 30 | 30 |
| Расходы на энергию | 20 | 20 |
| **Покрытие** | **+60** | **+70** |
| Постоянные затраты | 50 | 50 |
| **Результат** | **+10** | **+20** |

По данным отдела закупок, в запланированном периоде возникнет дефицит одного из сырьевых ресурсов – хмеля. В следующем месяце ожидаются поставки хмеля в количестве 3000 кг при запланированной потребности в 3800 кг. Какие изменения нужно внести в производственную программу предприятия вследствие возникшего дефицита?

Дефицит является **"узким местом"** на предприятии. Следовательно, *продукт, дающий наибольшее покрытие на единицу ресурса, являющегося "узким местом", обладает наибольшей рентабельностью.*

Потребление хмеля на светлое пиво составляет 15 кг / боч. и покрытие на 1 кг хмеля по этому сорту пива составит 400 ден. ед. (60/0,15 = 400). Потребление хмеля на темное пиво составляет 25 кг / боч. и покрытие на 1 кг хмеля по этому сорту пива составит 280 ден. ед. (70/0,25 = 280). Следовательно, светлое пиво более рентабельно, и предприятие должно истратить дефицитный ресурс, главным образом, на его производство. Поскольку заказ на светлое пиво составляет 12000 бочонков, то распределение хмеля должно осуществляться следующим образом:

1. на светлое пиво: 12000\*0,15 кг = 1800 кг;
2. на темное пиво: 1200 оставшихся килограммов, которых хватит на 1200/0,25 = 4800 бочонков.

Расчет результата по измененной производственной программе представлен в **Таблице 2.2**. Все прочие возможные варианты производственной программы в разрезе установленного ассортимента будут давать меньшие результаты, пока не увеличатся поставки дефицитного вида сырья.

**Таблица 2.2. Расчет результата по измененной производственной программе ЗАО "Мадсем"**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Расчет** | **Сумма, тыс. ден. ед.** |
| Покрытие на светлое пиво | 60\*1200 | +720 |
| Покрытие на темное пиво | 70\*4800 | +336 |
| Постоянные затраты | 50\*20000 | -1000 |
| **Результат** | **720+336-1000** | **+56** |

**Пример 3.**
ООО "Алекс" – небольшое хлебопекарное предприятие, имеющее кондитерское и хлебобулочное производство, где выпускается (условно) 4 вида изделий. Поэтапная калькуляция представлена в **Таблице 3.1**.

**Покрытие 1** должно учитываться при принятии управленческих решений по конкретным видам продукции. В рассмотренных условиях самое большое покрытие 1 имеет продукт 4. Предприятие хочет увеличить его производство. Однако для этого потребуется рекламная компания, стоимость которой составит 50 тыс.ден.ед., а прогнозируемый рост реализации по этому продукту достигнет 10%. Следовательно, рост прибыли по этому продукту составит 30 тыс.ден.ед. (300\*0,10), а затраты на рекламную компанию – 50 тыс.ден.ед., и увеличение производства продукта 4 невыгодно.

**Покрытие 2** может использоваться для определения нерентабельной продукции в ассортименте предприятия. В нашем примере это продукт 3, и при сохранении данных условий его производство следует прекратить.

**Покрытие 3** используется для выявления нерентабельных ассортиментных групп на предприятии. Таких на предприятии нет, однако рентабельность хлебобулочного производства существенно ниже, чем кондитерского.

**Таблица 3.1. Поэтапная калькуляция ООО "Алекс", тыс.ден.ед.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Кондитерское производство** | **Хлебобулочное производство** |
| **Продукт 1** | **Продукт 2** | **Продукт 3** | **Продукт 4** |
| Объем реализации | 450 | 580 | 220 | 600 |  |  |
| Переменные дифференциальные издержки | 200 | 300 | 100 | 300 |  |  |
| **Покрытие 1** | **+ 250** | **+ 280** | **+ 120** | **+ 300** |  |  |
| Постоянные дифференциальные издержки на продукт | 100 | 120 | 170 | 180 |  |  |
| **Покрытие 2** | **+ 150** | **+ 160** | **- 50** | **+ 120** |  |  |
| Постоянные дифференциальные издержки на ассортиментную группу | 150 | 50 |  |  |  |  |
| **Покрытие 3** | **+ 160** | **+ 20** |  |  |
| Общие издержки | 150 |  |  |  |
| **Результат** | **+ 30** |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

На практике подобные расчеты могут оказаться весьма сложными и решаются с применением методов линейного программирования.

Для предприятий важное значение для текущего контроля за рентабельностью продукции при широком ассортименте имеют **поэтапные калькуляции покрытия**.

При поэтапном калькулировании все имеющиеся постоянные издержки подразделяются на следующие группы:

* постоянные дифференциальные издержки на каждый вид продукции;
* постоянные дифференциальные издержки на каждую ассортиментную группу продукции;
* общие издержки.

Затем проводится расчет серии покрытий, которая поэтапно включает все больше затрат.

Покрытие 1 = Дифференциальные доходы - переменные дифференциальные издержки.

Покрытие 2 = Дифференциальные доходы - затраты, которых не будет, если отказаться от данного продукта.

Покрытие 3 = Дифференциальные доходы - затраты, которых не будет, если отказаться от всей ассортиментной группы продукции.

**Пример 4.** Оценка решения о принятии дополнительного заказа по цене ниже себестоимости продукции.

Необходимость принятия такого решения может возникнуть при спаде производства. Исходные данные представлены в **Таблице 4.1**.

**Таблица 4.1**. Производственные показатели предприятия “ООН”

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | **1 Вариант**(100% заказов) | **2 Вариант**(60% заказов) | **3 Вариант**(60% + до-полн. заказ) |
| Объем производства, шт | 1000 | 600 | 600+300=900 |
| Цена за ед. продукции, тыс. | 150 | 150 | 150 110 |
| Выручка от продаж, млн. | 150 | 90 | 90+33=123 |
| Переменные затраты на ед. продукции, тыс. | 60 | 60 | 60 60 |
| Сумма перемен. затрат, млн | 60 | 36 | 36+18=54 |
| Сумма пост. затрат, млн. | 60 | 60 | 60+5=65 |
| С/б всего выпуска продукции, млн.  | 120 | 96 | 96+23=119 |
| С/б единицы продукции, тыс. | 120 | 160 | 132 |
| Прибыль(+), убыток (-), млн. | +30 | -6 | -6+10=4 |

Допустим, предприятие планировало выпустить за год 1000 ед. продукции, но фактические результаты меньше запланированных. И по прогнозам Менеджеров спрос будет меньше планового на 40%. В связи с этим предприятие завершит год с убытками:

Прибыль = (1000\*0.6) \* 90 000 – 60 000 000 = - 6 млн. ден.ед.

Этот результат объясняется высоким удельным весом постоянных затрат в сумме выручки. Чтобы избежать убытков, необходимо искать выход из сложившейся ситуации. И если поступит предложение от заказчика на выпуск продукции, которая требует дополнительных постоянных затрат, то управляющие могут принять такой заказ по цене ниже себестоимости. Допустим, заказчику необходимо 300 изделий по цене 110 тыс. ден.ед., которая ниже их плановой себестоимости. Дополнительные постоянные затраты равны 5 млн. ден. ед. Проведя экономический анализ, Менеджеры придут к выводу, что такой заказ принесет не убытки, а прибыль:

Выручка = 300 \* 110 тыс. ден. ед. = 33 млн. ден .ед.,

Переменные затраты = 300 \* 60 000 = 18 млн. ден. ед.,

Следовательно, дополнительная выручка покрывает все переменные затраты, и часть постоянных затрат в сумме 10 млн. ден. ед. В результате общая прибыль предприятия равна 4 млн.ден. ед. (см. Таблица 4.1).

##### Заключение

Решая, какой метод учета и калькуляции себестоимости стоит применять, следует помнить, что не бывает универсальных вариантов. Однако как показано в этой ра­боте в некоторых ситуациях «direct-costing» имеет ряд преиму­ществ. Так как, он определяет себестоимость только по перемен­ным затратам, а постоянные затраты списывает из прибыли того периода, в котором они были произведены, то при его использо­вании не возникает несоответствий истинной прибыли предпри­ятия и изложенных на бумаге расчетов. Поэтому, проанализиро­вав все примеры можно посоветовать применять «direct-costing» на производстве, где имеется много цехов или отделов, где про­изводится широкий ассортимент продукции, который к тому же часто меняется, где нет постоянных объемов выпуска. Если же у этого предприятия к тому же не полностью загру­жены производственные мощности, и перед ним стоит дилемма, производить самому или же покупать какой-то из компонентов необходимых в дальнейшем производстве, а также оно сталки­вается с рядом ограничивающих факторов, учитывая которые надо сформировать ассортимент, то в данном случае «direct-costing» просто необходим. Только одно условие ограничивает его широкое использование в странах с переходной экономикой: “директ-костинг” не применим в условиях инфляции.

**Список использованных источников:**

1. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Мн., 1998.
2. Horngren C.T., Foster G. Datar S. Cost accounting: A mana­gerial emphasis. 8th ed. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall Interna­tional, 1994.
3. Lucey T. Management accounting. 3d ed. London: DP Publ, 1992.
4. INTERNET