Министерство образования и науки РФ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования

«Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ»

Факультет управления и экономики высоких технологий

Финансовый институт

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

**Курсовая работа по дисциплине**

**Бухгалтерский управленческий учет**

**на тему:**

**«Принятие краткосрочных управленческих решений по данным бухгалтерского управленческого учета. Система Direct Costing»**

Выполнил Боронтов Д.Е.

Группа У07-10

Проверила Комиссарова И.П.

Москва

2010

**Оглавление**

Введение 3

Глава 1. Основные понятия 5

* 1. Классификация управленческих решений 7

Глава 2. Система «Директ – костинг» 9

2.1 Историческая справка 9

2.2 Плюсы и минусы системы «Директ – костинг» 11

2.3 Сложности классификации затрат на постоянные и переменные 12

2.4 Сущность системы «Директ –костинг» 14

2.5 Простой и развитой методы «Директ-костинга» 17

2.6 Применение метода «Директ-костинг» , а в частности 20 маржинального дохода, на практике

Заключение 26

Список используемой литературы 27

Практическая часть 28

**Введение.**

В наше время невозможно найти предпринимателя или владельца организации, будь то закрытое акционерное общество или крохотный индивидуальный предприниматель, который не стремился бы найти способы повышения своих объемов продаж , да и вообще рентабельности своей организации в целом. К этому стремятся, этого хотят абсолютно все организации. Но, как гласит народная мудрость : «не все получают того, чего хотят». Современный бизнес можно сравнить с акулой. Казалось бы, что может быть общего? Но если задуматься, станет понятно : нет движения – нет жизни. Если акула перестанет двигаться (плыть) , она погибнет. Тоже самое и с бизнесом. Если он застоится, перестанет развиваться, то ему придет конец.

Сейчас очень многие организации вводят, как показывает мировая практика, внедряют системы бухгалтерского управленческого учета. Раньше многим даже в голову не приходили подобные мысли, а сейчас организации тратят огромные средства на содержание отделов бухгалтерского управленческого учета. Ведь бухгалтерский управленческий учет ведет к строительству эффективной организации, которая способна успешно претворить в жизнь свои планы.

Бесспорно, главнейшей задачей бухгалтерского управленческого учета является формирование точнейшей, целостной, обоснованной информации о состоянии дел в организации. В данной работе я хочу рассмотреть вопрос влияния данных бухгалтерского управленческого учета на формирование управленческих решений в организации. Ведь принятие решений строится не на абстрактных выводах, а на анализе планов, полученных фактических результатов и отклонений. Другими словами – без четкого, налаженного бухгалтерского управленческого учета.

Одним из сильнейших и полезнейших инструментов бухгалтерского управленческого учета является применение системы Direct-Costing. Эта система позволяет принимать наиболее эффективные решения о ценообразовании, планировании ассортимента продукции, целесообразности принятия к производству дополнительных заказов. Эта система применяется во многих станах мира как основная система калькулирования себестоимости. В нашей стране же налоговое законодательство в полной мере не позволяет применять этот метод для калькулирования себестоимости продукции. Поэтому эта система и применяется как орудие бухгалтерского управленческого учета.

В данной курсовой я работе я попытаюсь показать, как на основе использования метода Direct-costing и расчете маржинального дохода можно получать информация для принятия решений о:

* целесообразности принятия дополнительных заказов,
* планировании ассортимента продукции,
* о ценообразовании и так далее.

Я попытаюсь рассмотреть перечисленное выше на примерах. Примером послужит общество с ограниченной ответственностью «Печка», которое занимается выпечкой и продажей хлебобулочных изделий.

**Глава 1. Основные понятия**

Принятие решений – это неотъемлемая часть жизни общества. Каждый человек принимает решения. Эти решения могут быть связаны с формированием и распределением личного бюджета или бюджета семьи, с выбором профессии, планированием своего досуга или отдыха и так далее. Человек принимает подобные решения на основании своей интуиции, знаний, чьих-либо советов или какого-то иного воздействия. Но люди принимают решения и в профессиональной сфере. Деятельность по принятию решений руководителем показывает компетентность, знания и способности руководителя, характеризуют его деловые и трудовые качества. Я считаю очевидным, что принятие решений руководителем не должно осуществляться на основании интуиции и чьих-либо советов. Все решения руководителя должны быть научно обоснованными, строиться на специальных данных.

Я, конечно же, не имею в виду опытных руководителей, которые вполне могут принимать решения на основании своего жизненного и профессионального опыта в ситуациях, с которыми они уже сталкивались.

В современном бизнес -сообществе широко распространён термин «Лицо, принимающее решение» или просто ЛПР. Этим термином обозначается человек или же группа людей, которые несут ответственность за принятие решений на основании неких данных. В принципе, лицом, принимающим решения является руководитель организации либо Совет Директоров.

В принципе, принятием решения можно назвать заключительную часть анализа информации, её систематизации , направленной на выбор и выявление наилучшего, наиболее рационального и подходящего для организации в целом решения.

В более широком смысле, принятием решения можно назвать процесс, которые занимает длительное время и осуществляется в несколько этапов. Это совокупность этапов по анализу и выработке самого решения плюс непосредственно этап реализации этого решения. Вообще можно найти множество вариантов определения понятия «принятие решения», но лично я считаю, что принятие решения – это научно обоснованный выбор определенных действий из ряда возможных и имеющихся. Ведь если нет альтернатив или какого-либо выбора , то как, в таком случае, можно говорить о принятии решения вообще? Именно выбор из этих альтернатив и представляет собой то самое принятие решений руководителем. Наилучший и полезнейший вариант принятия решений принято называть оптимальным. Так же решения можно называть допустимым, если такое решение будет соответствовать лишь некоторым критериям или же каким-либо установленным ограничениям.

Основным оценочным критерием принятого решения, на мой взгляд, будет являться его эффективность. Этот показатель включает эффект решения, который определит степень достижения заданной цели, относительно произведенных затрат на её достижение. Решение будет тем эффективнее, чем больше будет достигнутая цель и чем менее будут затраты на её достижение. Принятие решений – это очень сложный процесс управления и с моральной точки зрения. Ведь принимаемые решения могут находить как сторонников, так и противников

Если задуматься, что из себя представляют краткосрочные управленческие решения? Специфика краткосрочных управленческих решений состоит в том, что они будут дополнять уже ранее принятые долгосрочные решения. Так же краткосрочные решения принимаются, когда происходят какие-либо форс-мажорные обстоятельства. Именно тогда краткосрочные управленческие решения помогают оперативно выявить, какие меры необходимо принять для того, чтобы избежать или снизить влияние тех или иных форс-мажорных обстоятельств. В этом случае будут очень важны данные бухгалтерского управленческого учета, которые помогут лицам, принимающим решения, скоординировать свою деятельность и привести к наиболее рациональному и эффективному решению.

Принятие краткосрочных управленческих решений не менее важно, чем принятие долгосрочных решений. На основании краткосрочных управленческих решений решаются такие проблемы, как, например, планирование ассортимента продукции, отказ или привлечение дополнительных заказов, решения о ценообразовании или дальнейший выпуск продукции. Подобные решения очень сильно влияют на деятельность организации. Довольно сложно принять решения по таким вопросам без хорошо развитого бухгалтерского управленческого учета. Многие отечественные организации не используют управленческий учет, хотя он помог бы руководителям принимать решения на основании более точных фактов. Ведь управленческий учет включает в себя особую интерпретацию фактов хозяйственной деятельности, такие нефинансовые факторы, как политическая ситуация, общественное мнение и так далее.

* 1. **Классификация управленческих решений**

Управленческие решения можно классифицировать в зависимости от многих критериев и признаков. Например, по содержательности и управленческие решения можно разделить на экономические, технологические или производственные. По функциональности : решения, касающиеся финансов, производства, снабжения, маркетинга. Еще можно привести пример классификации управленческих решений по такому признаку, как направленность : внешние и внутренние. Внешние решения могут касаться поиска альтернатив, которые будут направлены на реализацию целей нахождения и повышения эффективности с различными юридическими и физическими лицами, которые имеют воздействие на внешнюю среду организации. Внутренние решения являются доминирующими в этой классификации, так как напрямую влияют на деятельность и эффективность организации.

Еще одной важной классификацией является разделение управленческих решений на одноцелевые и комплексные (многоцелевые) решения. Одноцелевые, как понятно из их названия, решения осуществляют конкретно поставленную задачу в экономической, производственной или, к примеру, маркетинговой цели. Комплексные решения, в свою очередь, направлены на решение социальных, производственных, экономических целей одновременно. Зачастую такие решения имеют форму дерева. К одной главной цели приплетаются другие. Эти цели могут конкурировать друг с другом, что требует от лиц, принимающих решения, нахождения некоего сбалансированного решения, которое сможет удовлетворить все цели.

Важно не забыть и про классификацию по срокам действия. Такие решения могут классифицироваться на стратегические, тактические и оперативные. Стратегические решения, как правило, ориентированы на длительные сроки, не менее 3-5 лет. Связаны с разработкой таких документов, как, например, долгосрочные целевые программы. Тактические решения являются неким уточнением и детализацией долгосрочных стратегических решений. Как правило, тактические решения принимаются на более короткий срок ( среднесрочные), нежели стратегические. Оперативные решения непосредственно являются средством воздействия на процесс реализации стратегических и тактических решения. Имеют краткосрочный характер.

Одной из основных классификаций решения является разделение на долгосрочные и краткосрочные. Долгосрочные решения характеризуются тем, что будут определять деятельность организации на долгий период. Эти решения будут определять стратегию деятельности организации на будущее. Такими решениями могут быть :

* решения о капиталовложениях (например, в УК других организаций);
* решения о реструктуризации бизнеса;
* решения о целесообразности освоения новых видов производства продукции.

Краткосрочные решения носят оперативный характер. Такие решения связаны с определением Точки безубыточности, планированием ассортимента продукции, привлечением дополнительных заказов, ценообразованием.

 Вообще в современной науке существует огромное количество классификаций управленческих решений. Я привел примеры , на мой взгляд, основных классификаций решений, которые необходимы для изучения бухгалтерского управленческого учета.

**Глава 2 Система «Директ - костинг»**

**2.1 Историческая справка.**

 Система российского бухгалтерского учета, которая существует в наше время, во многом остается учетом директивной экономики и ,в основном, используется для подсчета базы для налогообложения. В настоящее время на отечественных предприятиях применяется затратный метод учета, который представляет собой учет и вычисление полной производственной себестоимости единицы товара, работы или услуги. Однако же мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода учета – системы «Директ-костинг». В основе данной системы лежит вычисление сокращенной себестоимости товаров, работ или услуг и вычисление маржинального дохода.

 Многие ученые спорят о первоисточнике появления данного метода. Но большинство из них отмечает, что практически первым упоминанием о делении затрат по характеру зависимости от объемов производства является книга Т.Е. Клинштейна «Учение об альтернативах в учете», которая была издана в 1781 году. На примере металлургической отрасли он показал, как прямые затраты можно относить на отдельные «переделы» (фазы) : добывающее производство, переработка шлаков, плавка, кузнечное производство. По его мнению, все накладные расходы необходимо было списывать на финансовые результаты за период.

 В 1899 году в газете «Немецкая металлургия» публикуется статья «Бухгалтерия и калькуляция в фабричном деле», автором которой являлся О. Шмаленбах. В этой статье он провел различия между прямыми затратами покупателя и косвенными затратами. В данной статье он так же привел понятия «первичных и вторичных накладных расходов», « постоянных и «переменных зтрат», «дегрессивных и прогрессивных затрат». Уже тогда Шмаленбах считал, что правильнее относить на конкретных покупателей первичные накладные расходы, а вторичные покрывать за счет валовой прибыли. Такую систему он назвал «Учетом сумм покрытия». Можно сказать, что это немецкий аналог названия системы «Директ-костинг». Эта идея была обнародована Шмаленбахом в его работе «Основы учета себестоимости и политика цен», которая увидела свет в 1902 году.

 В 1936 году американец Джонатан Гаррисон создает учение «Директ-костинг». Смысл этого учения в том, что в себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. В то время счетные работники пришли к выводу, что затраты делятся на те, которые относятся к данному отчетному периоду, и те, которые относятся к отчетным периодам, когда будет реализована готовая продукция. Собственно, первые получили название постоянных, вторые – переменных. Сперва эта концепция не получила широкого распространения. Сторонники полной себестоимости обрушивались на эту концепцию ливнем критики. Они считали, что полная себестоимость просто необходима для акционеров, вкладчиков. Хотя в будущем. Несмотря на подобную критику, способ «Директ-костинг» стал доминирующим методов учета затрат.

 Сейчас способ учета «Директ-костинг» распространен во всех экономически развитых странах мира. В Австрии и Германии этот метод получил название «Учет суммы покрытия» или «Учет частичных затрат». ВО Франции он называется «Маржинальная бухгалтерия» или «Маржинальный учет». Англичане называют его «Учетом маржинальных затрат».

 В отечественной литературе можно встретить названия «Учет ограниченной (неполной, сокращенной) себестоимости». Во многих странах в названии этого метода используются слова «маржинальный». Это связано с тем, что основным показателем при системе «Директ-костинг» считается маржинальный доход. С помощью данного показателя рассчитываются точка безубыточности, пороги рентабельности производства, строится ассортиментная политика и так далее.

 Несмотря на то, что бухгалтерские стандарты в полной мере не разрешают использовать данный метод для составления бухгалтерской финансовой отчетности и расчета налоговой базы, довольно широкое распространение этот метод находит в сфере бухгалтерского управленческого учета. Он может применяться для проведения технико-экономического анализа; на основе данного метода можно принимать решения в области безубыточности производства, планирования ассортимента, ценообразования и так далее.

**2.2 «Плюсы» и «минусы» системы директ-костинг**

Директ-костинг помогает аппарату управления организацией сфокусировать внимание на выявлении изделий с наибольшей рентабельностью, чтобы впоследствии увеличить их выпуск и снизить производство изделий с наиболее низкой рентабельностью; на изменении маржинального дохода как по разнообразным видам продукции, так и по организации в целом. Эта система может помочь в кратчайшие сроки сориентировать производство в организации в зависимости от постоянно изменяющихся условий рынка. Система «Директ-костинг» позволяет так же заострить внимание на решении вопросов о нормировании и планировании величин постоянных расходов, так как во многих организациях присутствует тенденция увеличения данной величины. Что немаловажно, эта система позволяет находить наиболее оптимальное и выгодное соотношение цены и объема, что в свою очередь позволяет проводить наиболее успешную ценовую политику организации. Благодаря директ-костингу заметно расширяются аналитические возможности бухгалтерского учета. Так же стоит заметить, что директ-костинг является очень сильным и действенным инструментом не только для бухгалтерского учета, но и для маркетинга.

Но, как и всяких систем учета, системе «Директ-костинг» присущи свои недостатки, которые во многом связаны с её особенностями. К примеру, можно столкнуться с трудностью определения затрат. Как правило чисто постоянных или чисто переменных затрат не так уж и много. В основном затраты проявляют характер полупеременных. А следовательно, могут возникать трудности в их определении и классификации. Так же директ-костинг не дает четкого ответа о полной себестоимости произведенного продукта.

Стоить еще отметить, что ведение учета по системе директ-костинг не отвечает требованиям отечественных стандартов о точном калькулировании полной себестоимости.

**2.3 Сложности классификации затрат на постоянные и переменные.**

Предприятие, работающее в условиях рыночной экономики, часто сталкивается с ситуациями, при которых изменяется загрузка производственных мощностей, что повлечет за собой изменение производства и продаж, а это, в свою очередь окажет влияние на себестоимость продукции и , следовательно, на финансовые результаты данного предприятия.

К постоянным принято относить затраты, величина которых не будет меняться от изменения степени загрузки производственных мощностей или изменения объема производства ( к примеру, амортизация, арендная плата и тому подобное). Под переменными понимают затраты, величина которых будет изменяться в зависимости от изменения загрузки производства или изменения объема производства. Например, к таким затратам можно отнести затраты на сырье и материалы, зарплата основных производственных рабочих и тому подобные. В зависимости от процентного соотношения изменения затрат и изменения объема производства переменные затраты подразделяются на пропорциональные, прогрессивные и дигрессивные. Кроме этих групп затрат существуют полупеременные (полупостоянные) затраты.

Но сделать вывод о том, что все переменные затраты влияют на решения об объемах производства, а все постоянные не влияют, нельзя. Существуют затраты, которые в определенной ситуации могут быть переменными, а в другой постоянными. Ответить на вопрос: « какие же это затраты, постоянные или переменные?» - помогут два фактора : длительность периода, рассматриваемого для принятия решений и делимость производственных факторов. На длительный период времени все затраты становятся переменными, а постоянные затраты могут возникать в результате юридических или договорных отношений (арендные или лизинговые договоры). Поэтому, по сущности, затраты бессмысленно делить на постоянные или переменные. В теории классификации затрат на постоянные – переменные управленческого учета подразумевается, что характер поведения расходов (постоянный или переменный) зависит от определенной производственной ситуации, в которой принимаются управленческие решения.

Даже если предприятие не работает, необходимо выплачивать проценты на заемный капитал или погашать плату за аренду. Эти затраты представляют собой постоянные, так как их величина не зависит от объема производства. Существуют два подхода по изучению поведения затрат : бухгалтерский и микроэкономический. Исследования поведения затрат с точки зрения микроэкономического подхода носят, в основном, теоретический характер. Он не получил особого распространения в силу своей сложности и низкой практической применимости. Бухгалтерский подход более распространен. Согласно этому подходу затраты делятся на две группы : постоянные и переменные. Но даже при использовании данного подхода нельзя не учитывать тот факт, что очень большое количество затрат носят двоякий характер, являясь полупеременными/ полупостоянными. Поэтому в рамках бухгалтерского подхода в теории и практике управленческого учета применяется ряд методов разделения затрат на постоянную и переменную часть. Например, могут использоваться такие методы, как метод корреляции, метод наименьших квадратов и другие. Данные методы являются наиболее доступными, а их эффективность можно повысить, проводя предварительный качественный анализ данных.

Итак, завершая рассмотрение идеи деления расходов на постоянные и переменные в зависимости от изменения объемов производства, можно отметить следующее:

• система управленческого (производственного) учета "директ-костинг" возникла на базе классификации затрат на постоянные и переменные по отношению к объему производства. Данная классификация имела бы только теоретическое значение, пока не сложились объективные экономические предпосылки для реализации преимуществ этой классификации: рост конкуренции между обособленными товаропроизводителями, борьба за рынки сбыта и поиск новых сегментов рынка, рекламу, исследование рынка и, как следствие, усложнение ориентации отдельного товаропроизводителя в условиях развитого рынка.

• сложные рыночные процессы, с одной стороны, воздействуют на колебания объемов производства и реализации продукции, увеличение доли постоянных затрат в их общем объеме, с другой стороны, значительно влияют на поведение себестоимости изделий, а значит, и на прибыль. По мере нарастания этих тенденций увеличиваются вероятность и потребность товаропроизводителей в использовании информации о затратах на производство изделий и их реализацию, не искаженных в результате распределения косвенных расходов относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любом объеме производства. Такую информацию в виде показателей себестоимости в части переменных затрат и маржинального дохода дает "директ-костинг".

**2.4 Сущность системы директ-костинг.**

Главным отличием системы «Директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости является отношение к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы непосредственно участвуют в расчетах. А при калькулировании себестоимости по переменным расходам они не включаются.

Общехозяйственные расходы так же, в свою очередь, исключаются из калькулирования.Они носят периодический характер и включаются полностью в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды реализованной готовой продукции. Эти расходы, в конце отчетного периода непосредственно списываются на уменьшение выручкиот продаж :

Дт 90 «Продажи»

Кт 20 «Общехозяйственные расходы»

Нельзя не упомянуть про тот факт, что Международными Стандартами Финансовой Отчетности система «Директ-костинг» не применяется для составления внешней отчетности, как и для расчета налогов. Однако он может применяться во внутреннем учете организации для принятия управленческих решений и проведения технико-экономического анализа.

Необходимо рассмотреть порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского финансового учета при использовании системы «Директ-костинг». Прямые производственные затраты с кредита счетов 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Переменная часть общепроизводственных расходов с одноименного счета 25 так же будут списываться на счета 20 или 23. Затраты, используя какую-либо базу распределения, будут отнесены в будущем на соответствующие носители затрат, то есть будут участвовать в калькулировании.

Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с коммерческими и общехозяйственными расходами, рассматриваемыми как периодические, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются на уменьшение выручки от продаж.

Таким образом, применение системы «Директ-костинг» на практике предполагает дифференцированный учет общепроизводственных расходов. Их следует разделять на постоянную и переменную часть. К счету 25 «Общепроизводственные расходы» открываются два субсчета :

25.1 «Общепроизводственные переменные расходы»

25.2 «Общепроизводственные постоянные расходы»

Оборот счета 25.1 в конце отчетного периода будет , распределяясь по носителям затрат, списываться на счет 20 «Основное производство». Субсчет 25.2 , в свою очередь, будет закрываться счетом 90 «Продажи» (субсчет «Себестоимость продаж»).

Использование системы «Директ-костинг» меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчеты финансовых результатов. Применяемая в рамках данной системы схема построения отчета о доходах содержит два важнейших показателя : маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль. Маржинальный доход – это разница между выручкой от реализации и переменными затратами, то есть неполной себестоимостью. Маржинальный доход не просто так называют суммой покрытия. Величина маржинального дохода должна покрывать постоянные издержки, которые не вошли в состав себестоимости.

Рассмотрим простенький пример на нахождение и применение маржинального дохода. Организация «Печка» предполагает выпекать и реализовывать хлебобулочные изделия, скажем, кексы. Эта организация имеет возможность закупать сырье, необходимое для выпечки одного кекса по цене 0,8 денежных единиц, а реализовывать по цене 1 денежная единица. Арендная плата за помещение составляет 20 денежных единиц. Сколько кексов нужно продать, чтобы достигнуть безубыточности деятельности? Решение :

* 1) Маржинальный доход на единицу продукции равен разнице цены и переменных расходов : **1 - 0,8 = 0,2 д.е.**
* 2) Рассчитаем точку безубыточности, для этого найдем частное от деления постоянных расходов на маржинальный доход : **20 / 0,2 =100д.е.**

Теперь необходимо составить отчет о финансовых результатах. Он приведен в таблице №1.

Таблица №1 «Отчет о финансовых результатах»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Всего, руб. | На единицу, руб. |
| Выручка (1 руб. х 100 ед.) | 100 | 1 |
| Переменные расходы (0,8 руб. х 100 ед.) | 80 | 0,8 |
| Маржинальный доход | 20 | 0,2 |
| Постоянные расходы | 20 | - |
| Чистая прибыль | 0 | - |

Итак, из отчета о финансовых результатах мы видим, что маржинальный доход полностью покрывает постоянные расходы. Теперь составим график точки безубыточности :

На графике мы видим, при каком объеме производства организация будет получать прибыль (зона прибыли), а при каком нет (зона убытка).

**2.5 Простой и развитой методы «Директ-костинга»**

Метод «Директ-костинг» имеет, если можно так назвать, две разновидности : простой и развитой. Простой основывается на использовании в учете данных только о переменных затратах. Развитой , в свою очередь, базируется не только н включении в себестоимость переменных затрат, но и включает в себестоимость часть прямых постоянны затрат по производству и реализации продукции.

В управленческом учете используются два варианта простого директ-костинга : американская модель и французская модель. Американская модель "директ-костинга" предусматривает следующие этапы определения чистого результата:

• объем реализации;

• минус переменная себестоимость проданных изделий;

• производственная маржа;

• минус переменные расходы по реализации;

• торговая маржа;

• минус постоянные расходы по производству, по реализации и рекламе,

административные, исследовательские;

• результат-нетто.

Французская модель "директ-костинга" базируется на следующих принципах расчета результата:

• объем реализации;

• минус переменная себестоимость проданных изделий (производства и реализации);

• маржа с переменных затрат;

• минус постоянные (структурные) затраты периода;

• результат-нетто.

Практическое применение простого "директ-костинга" было построено на аксиоме: каждое изделие, центр ответственности вносят особый вклад в результаты деятельности предприятия, но только предприятие как юридическое лицо может получить прибыль или понести убыток. Другими словами, отказывались от определения чистого результата по изделиям, центрам ответственности, а ограничивались исчислением маржи, за счет которой списывали постоянные расходы.

По мере внедрения простого "директ-костинга" выяснилось, что некоторые специфические постоянные расходы могут быть отнесены прямо без условного распределения на соответствующие изделия, их группы, центры ответственности, сегменты деятельности, то есть концепция юридического лица постепенно менялась в бухгалтерском учете и возникло понятие полумаржи как разницы маржи и соответствующей суммы прямых постоянных расходов. Понятие полумаржи экономически приближается к понятию финансового результата, ибо характеризует компенсацию косвенных постоянных расходов и получение прибыли. Второе коренное отличие развитого "директ-костинга" от простого в том, что модель "затраты - выпуск" стала действовать не только в центрах ответственности на самом предприятии, но и за его пределами, что вызвало необходимость определения финансовых результатов (марж, полумарж) по сегментам деятельности, то есть в маркетинговом аспекте. Развитой "директ-костинг" позволил усилить контроль в общественном производстве, так как обеспечивал получение информации о результатах деятельности каждого подразделения предприятия, а для этого необходимо было точно определить, за что несет ответственность каждое подразделение. Чтобы решить эту проблему, бесспорно, нужно было избегать условного распределения общих расходов, что привело к появлению категории "полумаржа по уровням" (изделие, группа изделий, цех, завод, компания). В связи с этим основой организации учета по методу развитого "директ-костинга" стало выделение сегментов деятельности и определение результатов в управленческом учете по этим сегментам.

Специалисты, занимающиеся вопросами развитого "директ-костинга", подразделяют сегменты деятельности на две категории:

* внутренние: изделия, группы изделий, заказы, центры анализа, прибыли, рентабельности, ответственности;
* внешние: секторы покупателей, классы клиентов, заказы, зоны коммивояжеров, графические зоны реализации, каналы реализации.

Внедрение развитого "директ-костинга" привело к отражению в учете нескольких видов маржи и полумаржи , поскольку в нем использовали пирамидальную систему учета общего (совокупного) результата деятельности. В основе пирамидальной системы лежит иерархия сегментов, которые расположены последовательно по нарастающей. Такая система может быть построена по производственному, реализационному или другим признакам.

Внедрение в практику развитого "директ-костинга" приводит к тому, что предприятия в целях повышения эффективности производства и контроля деятельности центров ответственности все большую часть постоянных расходов прямо относят на себестоимость этих центров.

Разбивка предприятия на сегменты реализации может оказаться очень полезной в плане ориентации сотрудников, занимающихся маркетингом. Определение маржи по уровням дает возможность проведения двойного анализа. С одной стороны, производственную деятельность как бы локализуют и определяют серию марж по сегментам - продуктам. С другой стороны, обособляют распределительную деятельность, определяют и анализируют серию марж по сегментам реализации. В результате, исходя из этих двух критериев, анализируют действие новой экономической модели "продукт - рынок". Каждый продукт (товар) продается на многих рынках. Поэтому целесообразно исчислять маржу по каждому продукту, на каждом рынке.

**2.6 Применение метода «Директ-костинг» , а в частности маржинального дохода, на практике**

 В современных условия рыночной экономики установление цены на продукцию, товары, работы или услуги имеет огромнейшее значение. Устанавливая цену, необходимо задумываться, будет ли продукция по предполагаемой цене пользоваться спросом на рынке? Существует несколько различных подходов к формированию цены в условиях рыночной экономики :

1. назначить такую цену, которая сможет просто привлечь покупателей;
2. установить определенный интервал цен в зависимости от цен конкурентов;
3. использовать информацию о себестоимости, дабы определить порог рентабельности, величину переменных затрат и маржинального дохода.

Довольно часто возникают ситуации, когда при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов оправданно, даже при цене, величина которой не покрывает всех издержек.

**Пример :** наша организация «Печка» производит продукцию “Яблочный пирог ” и продает ее оптом по цене 35 руб. за штуку. При этом постоянные затраты составляют 7,9 руб., а переменные — 21 руб. Полная себестоимость одного пирога равна 28,9 руб. Таким образом, удельная прибыль составляет 6,1 руб. за штуку. Производственная мощность организации — 1 500 яблочных пирогов в месяц. Фактический объем производства составляет 1 000 яблочных пирогов за месяц, т.е. производственные мощности загружены не полностью и имеются резервы по дальнейшему наращиванию объемов производства. Организация не может увеличивать объем производства из-за трудностей со сбытом.

ООО «Печка» получает предложение подписать контракт на производство дополнительной партии яблочных пирогов в количестве 100 штук по цене 27 руб. Руководство организации должно решить, принять или отклонить полученное предложение.

На первый взгляд, организация должна отказаться, ведь цена контракта (27 руб.) ниже полной себестоимости изделия (28,9 руб.). Но нельзя сразу занимать такую позицию без экономического обоснования. В связи тем, что речь идет о дополнительном заказе, все постоянные косвенные расходы уже заложены в себестоимость и участвуют в калькуляции фактического объема производства (1 000 штук) яблочных пирогов. Учитывая, что в рамках определенной масштабной базы (область релевантности) постоянные расходы не меняются при изменениях объемов производства, подписание контракта не приведет к их росту. Таким образом, принимая решение в отношении дополнительного заказа, предлагаемую цену нужно сравнивать с суммой переменных издержек, а не с полной себестоимостью продукции. В нашем случае переменные издержки, необходимые для производства одного яблочного пирога, составляют 21 руб. С учетом цены контракта (27 руб.) поступившее предложение выгодно предприятию, и каждый яблочный пирог. реализованный в рамках дополнительного контракта, принесет предприятию дополнительную прибыль в размере 6 руб. (27-21).Иногда привлечение дополнительных заказов может быть оправданно, даже если их оплата не покрывает полностью издержек по их выполнению.

 Уровень маржинального дохода очень часто помогает менеджерам решить, какой вид продукции “протолкнуть”, а какой нет. Или же не трогать вид убыточной продукции, поскольку выручка от её реализации способствует повышению реализации другого вида продукции. Маржинальный доход лежит в основе управленческих решений, которые связаны с сокращением производства. Если продукт приносит доход больший, чем его переменные расходы, он вносит вклад в общую прибыль. Если используется маржинальный подход, эта информация поступает мгновенно. Решения часто принимаются для того, чтобы выявить, использование каких материалов или средств производства наиболее выгодно сможет обеспечить максимально высокую прибыль. Директ-костинг предоставляет данные для выявлению продукции, дающей наиболее высокий маржинальный доход.

 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.

Используя пример, я постараюсь показать, каким образом использование метода учета затрат и калькулирования по сокращенной себестоимости может способствовать принятию решений об ассортименте выпускаемой продукции. Предположим, предприятие производит и реализует три изделия:

1. Рулет с маком— 1 000 шт. по цене 35,00 д.е.;
2. пирог «Пражский пай» — 1 200 шт. по цене 40,00 д.е.;
3. ванильный кекс — 1 500 шт. по цене 25,00 д.е.

Переменные издержки на производство и сбыт рулетов с маком составляют 21 000 д.е., пирогов «Пражский пай» — 36 000 руб., ванильных кексов — 23 000 д.е., итого — 80 000 д.е. Постоянные издержки предприятия составили 30 000 д.е. и были распределены между изделиями пропорционально переменным издержкам. Рассчитаем затраты предприятия на производство и реализацию единицы каждого из этих изделий (таблица ниже)

Таблица «Затраты предприятия на производство и реализацию единицы изделия» (в денежных единицах)

|  |  |
| --- | --- |
| **Показатель** | **Изделия** |
| **Рулет с маком** | **Пражский пай** | **Ванильный кекс** |
| Переменные затраты | 21,0 | 30,0 | 15,3 |
| Постоянные затраты | 7,9 | 11,3 | 5,7 |
| Полная себестоимость | 28,9 | 41,3 | 21,0 |
| Цена | 35,0 | 40,0 | 25,0 |
| Прибыль | 6,1 | -1,3 | 4,0 |

Как видно из данной таблицы, прибыль на один пирог «Пражский пай» является отрицательной величиной. Однако прежде чем принимать решение о том, сохранить это изделие в ассортименте или отказаться от его производства, необходимо рассчитать прибыль предприятия от реализации всех производимых им изделий. Для получения прибыли важно, чтобы сумма выручки превышала сумму переменных затрат.

В рассмотренном примере общая выручка от реализации всех изделий составляет 120 500 д.е. (35 000 + 48 000 + 37 500), валовые издержки предприятия 110 000д.е. (80 000 + 30 000), а прибыль предприятия от реализации всех изделий составила 10 500 д.е. (120 500-110 000).

Поскольку предприятие имеет в ассортименте пироги «Пражский пай», убыточные по полной себестоимости, посмотрим, как изменится прибыль предприятия, если отказаться от выпечки этого убыточного изделия.

В случае отказа от выпечки Пражских паев, выручка предприятия сократится на объем выручки от реализации этого изделия и составит 72 500 д.е. (120 500-48 000). При этом также сократятся издержки предприятия на сумму переменных затрат, необходимых для выпечки и реализации пирогов «Пражский пай» на величину 36 000 д.е. (1 200 \* 30). В связи с тем, что постоянные затраты не зависят от объема производства, отказ от производства изделия “Б” не повлияет на их величину.

Затраты предприятия без выпечки Пражских паев составят 74 000 д.е. (110 000-36 000). В этом случае убытки предприятия составят 1 500д.е. (72 500-74 000), а общие убытки будут равны 12000 д.е. (10 500 + 1 500), имея в виду, что 10 500 д.е. для предприятия — прямая потерянная прибыль.

Таким образом, имея информацию о полных затратах и прибыли на единицу изделия, можно принять неправильное решение, отказаться от “убыточных” изделий и потерять прибыль. Использование метода учета затрат и калькулирования по сокращенной себестоимости позволяет избежать подобных ошибок (см. таблицу ниже)

Таблица «Расчет маржинального дохода на единицу продукции»

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Изделие |
| Рулет с маком | Пражский пай | Ванильный кекс |
| Средние переменные затраты | 21,0 | 30,0 | 15,3 |
| Цена | 35,0 | 40,0 | 25,0 |
| Средняя величина маржинального дохода | 14,0 | 10,0 | 9,7 |

Как видно, у всех трех изделий маржинальный доход на единицу изделия положительный. Если отказаться от выпечки одно пирога «Пражский пай», предприятие теряет 10 д.е. маржинального дохода. Отказ от выпечки 1 200 шт. пирогов приведет к потерям в размере 12 000 д.е. (1 200 \* 10). Отсюда можно сделать вывод: пирог «Пражский пай» необходимо сохранить в ассортименте.

Теперь предположим, что предприятие имеет возможность производить и реализовывать новое изделие Рулет с вишней» в объеме 1 700 шт. по цене 30 д.е. за 1 шт. При этом средние переменные затраты по этому изделию составляют 17 д.е. Выпечка и реализация данного изделия предприятию выгодна. Средняя величина маржинального дохода равна 13 д.е. (30-17). Увеличение прибыли предприятия от данного изделия составит 22100 д.е. (1700 х 13).

Однако производственные мощности предприятия пригодны для производства только 4 000 шт. изделий. Если предприятие собирается наладить выпечки Рулетов с вишней, ему придется отказаться от выпуска 1 400 шт. других изделий. Отсюда вопрос: стоит ли вводить в ассортимент новое изделие и если да, то производство каких изделий следует сократить?

Величина маржинального дохода для одного рулета с вишней составляет 13 д.е. Среди всех производимых предприятием изделий наименьшая средняя величина маржинального дохода у ванильных кексов ( 9,7 д.е.). Если отказаться от производства 1400 шт. ванильных кексов, то предприятие потеряет 13 580 д.е. (1400 \* 9,7), в то же время от выпуска рулетов с вишней, предприятие дополнительно получит 22 100 д.е. Выигрыш предприятия от изменения в ассортименте составит 8 520 руб. (22100-13580). В представленной ниже таблице показано, как изменится прибыль предприятия, когда оно начнет выпекать рулеты с вишней.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Показатель | Изделие | Всего |
| Рулет с маком | Пражский пай | Ванильный кекс | Рулет с вишней |
| 1. | Объем выпуска, ед. | 1 000 | 1 200 | 100 | 1 700 | 4 000 |
| 2. | Выручка от реализации всего выпуска, д.е. | 35 000 | 48 000 | 2 500 | 51 000 | 136 500 |
| 3. | Совокупные переменные затраты, д.е. | 21 000 | 36 000 | 1 530 | 28 900 | 87 430 |
| 4. | Совокупные постоянные затраты, д.е. | - | - | - | - | 30 000 |
| 5. | Прибыль (стр. 2 -стр. 3-стр. 4), руб. | - | - | - | - | 19 070 |

Как видно, в результате обновления продукции положение предприятия улучшилось: прибыль выросла с 10500 д.е. до 19070 д.е.

Главное преимущество этого метода 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.

**Заключение**

В данной курсовой работе я рассмотрел систему учета калькулирования «Директ костинг». Эта система очень полезна для бухгалтерского управленческого учета. Применение этой систему позволяет лицам, принимающим решения, находить и воплощать в жизнь наиболее эффективные решения поставленных задач. Данная система позволяет определить связь между затратами и ценой продукции. С её помощью можно прогнозировать поведение себестоимости, устанавливать границы цен. Так же стоит отметить тот факт, что система «Дирек-костинг» помогает нормировать и планировать учет и контроль затрат организации. Ну и в виду того, что человек всегда стремится сделать свою жизнь максимально проще, эта система исключает трудоемкую работу по распределению косвенных затрат.

Несмотря на многие недостатки применения этой системы, к примеру, заниженная оценка в балансе запасов готовой продукции и незавершенного производства, отсутствие расчета полной себестоимости продукции (а этого требует налоговое законодательство) или сложности, которые возникают при делении затрат на постоянные и переменные, эта система является очень мощным инструментом для целей бухгалтерского управленческого учета.

В связи с развитием бухгалтерского управленческого учета в нашей стране, развивается и метод «Директ-костинг». Всё больше предприятий, имеющих отделы бухгалтерского управленческого учета ( да и не имеющие подобных отделов), используют эту систему для аналитики и контроля производства. Но, увы, до нашей страны всегда все доходит последним эшелоном. Многие страны уже очень давно используют на практике этот метод.

Я рассмотрел применение этого метода на практике, используя в качестве примера общество с ограниченной ответственностью «Печка», специализирующееся на выпечке и реализации хлебобулочных изделий. Я рассмотрел применение данного метода в части ценообразования, принятия решений о дополнительном заказе, планирования ассортимента продукции.

Список используемой литературы.

1) К. Друри, «Управленческий и производственный учет», из-во Юнити-Дана, 2007 г.

2)В.Б. Ивашкевич «Бухгалтерский управленческий учет», из-во Юристъ, 2006 г.

3) Т.П. Карпова «Управленческий учет», из-во Юнити-Дана 2005 г.

4) М.А. Вахрушина «Бухгалтерский управленческий учет», из-во

5) Статья «Организация управленческого учета по системе «Директ – костинг», Керимов В.Э. , Комарова Н.Н. , Епифанов А.А.

Список интернет - ресурсов :

1) <http://ru.wikipedia.org/>

2) <http://directcosting.ru/>

3) http:// glavbukh.ru