

УДК 657

НЕОБХОДИМОСТЬ И ВОЗМОЖНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ СИСТЕМЫ "ДИРЕКТ-КОСТИНГ" В ПРАКТИКЕ ПРЕДПРИЯТИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

М.В. ГУТОРОВА

Разработаны предложения по усовершенствованию отечественной методики учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции. В ходе исследования был использован расчёт неполной (усечённой) себестоимости продукции и определение финансового результата по методу "директ-костинг", что позволило проанализировать рентабельность отдельных видов изделий и сравнить методы учёта затрат по полной и по усечённой себестоимости. В результате разработана и использована методика многоступенчатого формирования маржинального дохода, а в конечном итоге и прибыли (убытка) предприятия, что повысило действенность внутреннего контроля за эффективностью работы подразделений.

Учёт затрат по системе "директ-костинг"

В условиях становления рыночных отношений проблема управления затратами на производство продукции приобретает особую остроту. В её решении важнейшее место отводится учёту затрат, выполняющему функцию канала информации, на основе которой принимаются управленческие решения.

Отечественный учёт затрат нацелен на точное исчисление полной себестоимости продукции. Он носит ретроспективный характер и потому даёт запоздавшую информацию для менеджеров. Это объясняется тем, что в нашей стране развитие учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции шло самостоятельным путём, сообразуясь со становлением и развитием социалистических производственных отношений [1, с. 64].

Перед учётом стоит задача усилить оперативные и аналитические свойства, дать данные для краткосрочных экономических прогнозов. Учёт должен в большей мере, чем до сих пор, взаимодействовать с организацией производства, планированием, управлением, анализом хозяйственной деятельности и т.д. Надо исходить из основной идеи, заключающейся в том, что система управления является ведущим, а система учёта - обеспечивающим звеном. Отсюда следует вывод об актуальности перестройки системы учёта в таком направлении, чтобы можно было получить нужную информацию для аппарата управления предприятия.

Управленческий учёт представляет собой систему учёта, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, своевременного принятия на этой основе различных оперативных решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятий. Становление управленческого учёта произошло на базе калькуляционного учёта, поэтому основное его содержание составляет учёт затрат на производство и расчёт себестоимости продукции будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах.

Методика определения себестоимости неодинакова, она видоизменяется в зависимости от потребностей управления. В одном из исследовательских отчётов американской ассоциации бухгалтеров указывалось: "Себестоимость используется для различных целей, и одна и та же себестоимость не может обслуживать все цели одинаково хорошо" [2, с. 83].

Сегодня на большинстве отечественных предприятий себестоимость рассматривают исключительно как атрибут налогообложения и не используют в качестве объективного экономического показателя в оперативном управлении. Между тем, в силу своего значения на предприятии должно существовать две себестоимости: одна полная, фактическая себестоимость - расчётный показатель для налогообложения; другая - себестоимость, ограниченная переменными затратами, для управления микроэкономикой предприятия, инструмент повышения её эффективности. За счёт применения в учёте данных о различных типах себестоимости повышается функциональность производственного учёта, расширяются его аналитические и оперативные возможности. Такое развитие производственного учёта связано с объективными экономическими условиями, увеличивающими сложности в ориентации предприятий на рынке, и, как следствие, - новыми требованиями к различного рода информации, в том числе и о себестоимости, влияющей на качество управленческих решений. Одним из методов, удовлетворяющих потребности руководства в такого рода информации, является "директ-костинг".

Такой подход предполагает разделение затрат по признаку их взаимосвязи с производством на прямые затраты, которые можно отнести на конкретный вид продукции, и периодические, не связанные

непосредственно с производством, что позволяет калькулировать неполную (ограниченную) себестоимость по каждому виду выпускаемой продукции.

В соответствии с методом учёта "директ-костинг" на продукт (объект калькуляции) распределяют не все издержки предприятия, а только их часть - переменные затраты. Разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами представляет собой сумму покрытия (маржинальный доход), которая направляется на возмещение постоянных затрат и образование прибыли. Постоянные затраты в себестоимость продукции не включают и относят на уменьшение прибыли соответствующего периода.

При системе "директ-костинг" схема построения отчётов о доходах многоступенчатая, в них содержатся, по крайней мере, два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль (табл. 1).

Таблица 1

Отчёт о доходах

Наименование показателя	Расчёт
Выручка от реализации продукции (В)	
Переменные затраты (ПЗ)	
Маржинальный доход (МД)	В-ПЗ
Постоянные расходы (ПР)	
Прибыль (П)	МД-ПР

Отчёт о доходах не обязательно должен быть двухступенчатым. Если переменные затраты подразделять на производственные и непроизводственные, то данный отчёт о доходах будет трёхступенчатым. Отчёты о доходах можно изменять подразделением общей суммы постоянных затрат на два различных мелких блока. Этот метод можно назвать "многоблочной системой".

Рассмотрим преимущества системы "директ-костинг".

Большое значение здесь имеет установление связей и пропорций между затратами, объёмами производства и прибылью. Используя методы корреляционного и регрессионного анализа, математической статистики, графические методы, можно определять формы зависимости затрат от объёма производства или загрузки производственных мощностей; строить сметные уравнения, получать информацию о прибыльности или убыточности производства в зависимости от его объёма; рассчитывать критическую точку объёма производства; прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от факторов объёма или мощности, т.е. решать стратегические задачи управления предприятием.

Директ-костинг позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затухивается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий. Система обеспечивает возможность быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка.

В отчёте о финансовых результатах, составляемом при системе "директ-костинг", видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

Информация, получаемая в системе, позволяет находить наиболее выгодные комбинации цены и объёма, проводить эффективную политику цен. В условиях рыночной экономики директ-костинг дает также информацию о возможности использования в конкурентной борьбе демпинга - продажи товаров по заведомо заниженным ценам, что связано с установлением нижнего предела цены. Этот приём применяется в периоды временного сокращения спроса на продукцию для завоевания рынков сбыта.

Всё вышеизложенное свидетельствует о том, что директ-костинг является важным элементом маркетинга - системы управления предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции.

Кроме того, ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учёт и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат: себестоимость становится "более обозримой", а отдельные затраты - лучше контролируемы. Ведь чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассеивается внимание между ними, тем слабее становится контроль.

В последнее время наблюдается устойчивая тенденция роста удельного веса постоянных (накладных) расходов. Поэтому повышаются требования к обоснованности планирования и нормирования величин этих расходов. Директ-костинг позволяет заострить внимание на решении этих вопросов, поскольку сумма постоянных расходов за данный конкретный период показывается в отчёте о доходах отдельной строкой, и таким образом влияние на величину прибыли предприятия особенно хорошо видно.

Благодаря директ-костингу расширяются аналитические возможности учёта, причём наблюдается процесс тесной интеграции учёта и анализа. Не случайно на Западе "директ-костинг" называют ещё "управлением себестоимостью", или "управлением предприятием", чем подчёркивают единство учёта, анализа и принятия управленческих решений в этой системе [3, с. 78].

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

1. Возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много. Кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному. Однако ошибки, возникающие из-за условности и относительности такого деления затрат, значительно меньше, чем информационные потери, которые можно понести, игнорируя его.

2. Противники директ-костинга считают, что постоянные расходы также участвуют в производстве данного продукта и, следовательно, должны быть включены в его себестоимость. Директ-костинг не даёт ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершённого производства.

3. Ведение учёта себестоимости по сокращённой номенклатуре статей не отвечает требованиям отечественного учёта, одной из главных задач которого до последнего времени являлось составление точных калькуляций.

4. Необходимо в ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, обеспечивать покрытие всех издержек предприятия.

Таким образом, учёт затрат по методу "директ-костинг" играет важнейшую роль в управлении затратами, поскольку определение переменных затрат по производству и реализации готовой продукции более важно для принятия управленческих решений, чем определение данных о постоянных затратах, на величину которых руководитель предприятия не оказывает оперативного влияния. В то же время полностью отказаться от учёта по полной себестоимости нецелесообразно, так как он соответствует требованиям отечественного законодательства. Необходимо сохранять существующую специфику, но при этом постепенно дополнять концепцию учёта полных затрат учетно-аналитической информацией о суммах покрытия. Такой подход будет соответствовать стратегической задаче - прийти к методологическому единству бухгалтерского учёта и связанных с ним международных стандартов.

Наличие в отечественном учёте и анализе классификации затрат на постоянные и переменные - исходный пункт и хорошая теоретическая база для применения директ-костинга. Наличие математического и программного обеспечения и средств вычислительной техники, расширение сферы их применения являются материальной предпосылкой практического использования данной классификации на отечественных предприятиях.

Кроме того, наблюдаются подвижки со стороны законодательства, дающие предприятию большую инициативу в выборе системы калькулирования себестоимости выпускаемой продукции, позволяющие использовать альтернативные модели наряду с регламентированными.

Процесс экономической интеграции, создания различного рода совместных фирм и предприятий обусловил необходимость разработки и внедрения международных бухгалтерских стандартов. Идея директ-костинга сегодня нашла отражение и в международных стандартах по бухгалтерскому учёту, касающихся отражения затрат и формирования финансовых результатов. Согласно этим стандартам затраты, зависящие больше от длительности отчётного периода и связанные с управлением предприятием, можно не включать в себестоимость изделий, а покрывать из валовой прибыли предприятия. Применяя международные стандарты, нужно, однако, помнить, что они носят рекомендательный характер.

Важнейшим объективным условием применения директ-костинга станет формирование рыночной экономики, что повлечёт за собой изменение требований к бухгалтерскому учёту, прежде всего, в направлении повышения его оперативности, гибкости и аналитичности предоставляемой информации.

Отражение на счетах бухгалтерского учёта затрат по системе "директ-костинг"

Учитывая все особенности и недостатки двух основных способов учёта и калькулирования себестоимости (в полном варианте и только лишь в части переменных затрат), применим разработанную нами систему учёта ограниченной себестоимости и охарактеризуем полученные результаты.

Рассмотрим особенности порядка практического отражения операций по формированию на бухгалтерских счетах усечённой себестоимости изделий по методу "директ-костинг". Для этого, прежде всего, необходимо организовать отдельный учёт накладных расходов. Их целесообразно разделить на постоянную и переменную части, поэтому к счёту 25 открываются два субсчёта:

- 25-1 "Переменные общепроизводственные расходы";
- 25-2 "Постоянные общепроизводственные расходы".

Затраты по счёту 25-1 "Переменные общепроизводственные расходы" в конце месяца после распределения по объектам учёта списываются на счёт 20 "Основное производство". Счёт 25-2 "Постоянные общепроизводственные расходы" закрывается счётом 80 "Прибыли и убытки" в конце отчётного периода.

В литературе можно встретить следующую схему бухгалтерского учёта затрат по методу "директ-костинг" [4, с. 26]. В данном случае предлагается вести раздельный учёт на бухгалтерских счетах субсчетов издержек, выручки и конечных финансовых результатов по каждому изделию, что позволит регулярно получать информацию о соотношении уровня затрат и полученных результатов для обеспечения процессов принятия оптимальных управленческих решений.

В соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности устанавливается удобная для использования система производственных счетов, группировка затрат, а также порядок калькуляционного учёта. Так, предусматривается возможность ведения аналитического учёта по счёту 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" по каждому виду реализуемой продукции. Существует также возможность детализировать аналитический учёт прибылей и убытков по счёту 80 "Прибыли и убытки" путём открытия аналитических субсчетов по отражению прибыли или убытка в разрезе внутренних сегментов деятельности (видов изделий).

Руководствуясь вышеизложенным, предлагается информацию о затратах, реализации и прибылях (убытках) от реализации изделий отражать по каждому наименованию на специально открываемых для этого аналитических субсчетах к соответствующим счетам бухгалтерского учёта. В частности, могут использоваться счета по учёту переменных затрат по изделию А - счёт 20-1, изделию Б - 20-2, изделию В - 20-3 и т.д.; счета учёта выпуска изделий А - счёт 40-1, изделий Б - счёт 40-2, изделий В - счёт 40-3 и т.д.; счета по учёту реализации изделий А - счёт 46-1, изделий Б - счёт 46-2, изделий В - счёт 46-3 и т.д.; субсчета учёта прибылей и убытков по изделиям А - 80-1, Б - 80-2, В - 80-3 и т.д. Предполагается, что в разрезе видов изделий здесь планируется и учитывается неполная себестоимость, которая включает в себя только прямые затраты. В дебете данных счетов предполагается накапливать и обобщать информацию в течение месяца об осуществлённых прямых затратах и таким образом формировать усечённую себестоимость изготавливаемой продукции.

Счета 20-1 "Основное производство - изделие А", 20-2 "Основное производство - изделие Б", 20-3 "Основное производство - изделие В" и т.д. дебетуются на суммы прямых переменных затрат, к которым относят стоимость основного сырья и материалов, стоимость вспомогательных материалов, затрат на топливо и энергию на технологические нужды, заработную плату производственных рабочих, отчислений на социальные нужды, налогов, включаемых в себестоимость, отчислений во внебюджетные фонды и других расходов, которые можно отнести на отдельные виды продукции.

Рассмотрим процесс формирования переменной себестоимости и финансовых результатов на примере изделия А.

По мере накопления информации об усечённой себестоимости изделия А на суммы израсходованных производственных ресурсов составляются следующие бухгалтерские записи:

Дт 20-1 "Основное производство - изделие А";

Кт 10 "Материалы";

Кт 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы";

Кт 70 "Расчёты по оплате труда";

Кт 68 "Расчёты с бюджетом";

Кт 69 "Расчёты по социальному страхованию и обеспечению" и др.

В ходе оприходования на склад для дальнейшей реализации изделий А на сумму неполной себестоимости составляется следующая бухгалтерская проводка:

Дт 40-1 "Готовая продукция - изделие А";

Кт 20-1 "Основное производство - изделие А".

По мере отгрузки готовой продукции покупателям на сумму усечённой себестоимости реализуемых изделий А составляется запись:

Дт 46-1 "Реализация продукции (работ, услуг) - изделие А";

Кт 40-1 "Готовая продукция - изделие А".

Далее на счёте 46-1 "Реализация продукции (работ, услуг) - изделие А" происходит соизмерение сформированной усечённой себестоимости изделия А с выручкой от реализации данных изделий.

В момент поступления выручки от реализации изделий А на расчётный счёт составляются следующие бухгалтерские записи:

Дт 51 "Расчётный счёт";

Кт 46-1 "Реализация продукции (работ, услуг) - изделие А".

В итоге на счёте 46-1 "Реализация продукции (работ, услуг) - изделие А" путём сравнения оборотов по дебету и кредиту выявляют разницу между ценой реализации изделий А и усечённой себестоимостью тех же изделий с целью определения маржи с переменных затрат. На сумму брутто-прибыли или маржинального дохода по изделию А составляется корреспонденция:

Дт 46-1 "Реализация продукции (работ, услуг) - изделие А";

Кт 80-11 "Маржинальный доход - изделие А".

Предлагается аналогичным образом формировать информацию о брутто-прибыли по каждому виду изделий на соответствующих субсчетах 80-11, 80-12, 80-13 и т.д. Общая сумма прибылей (убытков) по всем изделиям накапливается на счёте 80-1 "Маржинальный доход", объединяющем в себе субсчета второго порядка - 80-11, 80-12, 80-13 и т.д.

В рамках управленческого учёта постоянные расходы на изготовление всех видов изделий (общепроизводственные, общехозяйственные и др.) предлагается не включать в калькуляцию, а группировать на счетах 25-2 "Постоянные общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и периодически списывать в дебет счёта 80-1 "Маржинальный доход", т.е. возмещать общей суммой из маржи с переменных затрат.

Списание коммерческих расходов и начисление налогов на реализацию осуществляется за счёт прибыли-брутто общими суммами по всем видам изделий путём составления следующих проводок:

1. На сумму коммерческих расходов, относящихся к изделиям:

Дт 80-1 "Прибыли и убытки от реализации продукции (работ, услуг)"; "

Кт 43 "Коммерческие расходы".

2. На сумму начисленных налогов от реализации:

Дт 80-1 "Прибыли и убытки от реализации продукции (работ, услуг)"; "

Кт 68 "Расчёты с бюджетом".

Чтобы определить результат деятельности и рентабельности по предприятию в целом за счёт прибыли-брутто по всем изделиям предлагается возмещать постоянные расходы на них путём составления следующей проводки: Дт 80-1 - Кт 25-2, 26 на общую сумму постоянных расходов.

Таким образом, сальдо по счёту 80-1 будет отражать конечный финансовый результат - прибыль или убыток предприятия от изготовления всей продукции [4, с. 26].

Однако рассмотренная модель является оптимальной для использования её на предприятиях с небольшой номенклатурой изготавливаемой продукции. В условиях же широкого ассортимента выпускаемой продукции существенно трудоёмкость при ведении бухгалтерского учёта затрат по методу "директ-костинг" на отдельных аналитических субсчетах по каждому изделию. Поэтому с целью упрощения процесса бухгалтерского учёта затрат предлагается использовать в практической деятельности предприятий разработанную нами промежуточную Аналитическую ведомость учёта переменных расходов к счёту 20 (табл. 2), где в течение отчётного периода будет накапливаться информация о прямых затратах в разрезе конкретных видов изделий. Затем данные этой ведомости будут непосредственно переноситься в таблицу расчёта неполной себестоимости (табл. 4), порядок составления которой будет рассмотрен далее.

Таблица 2

Аналитическая ведомость учёта переменных расходов по счёту 20

Наименование продукции		А	Б	В	Г	Д	Итого
Объём производства							
Переменные затраты							
Статьи затрат	№ документа, дата						
1. Производственные материалы							
2. Зарплата производственных рабочих							
3. Накладные переменные расходы							
Итого переменных затрат:							
Переменные затраты на единицу изделия:							

Кроме этого, предлагается ввести следующие субсчета к счёту 80 "Прибыли и убытки от реализации продукции (работ, услуг)":

- 80-1 "Сумма покрытия I";
- 80-2 "Сумма покрытия II".

Общая схема бухгалтерского учёта усечённой себестоимости и финансовых результатов по методу "директ-костинг" в рамках управленческой службы предприятия представлена в табл. 3.

Рассмотренная модель расчёта затрат и финансовых результатов в случае её использования на предприятиях будет обеспечивать ответы на принципиальные вопросы:

1. Получает ли предприятие прибыль в настоящее время и будет ли получать её в будущем?
2. Какие сферы деятельности (виды продукции) приносят прибыль в настоящее время и какие будут приносить её в будущем?
3. Что следует предпринять, чтобы поддержать в будущем достигнутый финансовый результат или улучшить его?

Таким образом, для нужд управленческого учета необходимо рассчитывать два финансовых показателя: маржинальный доход (прибыль-брутто) и прибыль-нетто. Информацию по этим показателям предлагается приводить, по крайней мере, во внутреннем отчёте о доходах.

Таблица 3

Предлагаемая методика бухгалтерского учёта усечённой себестоимости продукции по методу "директ-костинг"

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1. Списаны прямые производственные затраты на себестоимость отдельных видов реализованной продукции	20	10, 12, 70, 68, 69...
2. Оприходована на склад продукция для дальнейшей реализации по усечённой себестоимости	40	20
3. Отгружена готовая продукция покупателям на сумму неполной себестоимости	46	40
4. На расчётный счёт поступила выручка от реализации продукции	51	46
5. Определена сумма покрытия I (маржинальный доход I)	46	80-1
6. Списаны переменные накладные расходы за счёт суммы покрытия I	80-1	25-1
7. Получена сумма покрытия II (маржинальный доход II)	80-1	80-2
8. В конце отчётного периода списаны постоянные расходы за счёт суммы покрытия II	80-2	25-2, 26, 43
9. Определён конечный финансовый результат предприятия от реализации продукции, подлежащий налогообложению (Кт 80 - Дт 80)	80-2	80

Также целесообразно создать на предприятии учётно-расчётные единицы (центры прибыли), в рамках которых будут рассчитываться величины понесённых затрат, полученной выручки от реализации и финансовых результатов. Основной целью работы модернизированной учётно-аналитической системы будет получение максимальной прибыли в целом по предприятию.

Предлагаемая методика расчёта неполной себестоимости продукции по методу "директ-костинг"

В период перехода к рыночным отношениям возникает необходимость совершенствовать анализ хозяйственной деятельности предприятий, используя наряду с традиционными показателями и методами новые, характерные для анализа хозяйственной деятельности предприятий высокоразвитых зарубежных стран. Более того, возникает необходимость разрабатывать и использовать на практике показатели и методики анализа, представляющие синтез двух аналитических систем: отечественной и зарубежной.

Так, например, на Западе широко используется система планирования и учёта затрат "директ-костинг", в основе которой лежит деление производственных затрат на постоянные и переменные. В результате определяется маржинальный доход, представляющий разность между реализованной (товарной) продукцией и переменными затратами, а прибыль определяется как разность между маржинальным доходом и постоянными затратами [5, с. 145].

Прежде всего, для осуществления маржинального анализа необходимо определить неполную (усечённую) себестоимость каждого вида выпускаемой продукции (табл. 4).

Для расчёта усечённой себестоимости сначала по каждому виду продукции собираются переменные затраты на единицу изделия: производственные материалы, заработная плата основных производств-

венных рабочих, налоги от зарплаты, пар и электроэнергия. Для этого используются данные первичной документации (лимитно-заборные книжки, табеля учёта рабочего времени, рапорты о выработке и т.д.). Далее эти расходы суммируются по всем изделиям и в итоге получаются совокупные переменные затраты как в целом по предприятию, так и в разрезе отдельных видов продукции.

В данном примере осуществляется трёхступенчатый расчёт сумм покрытия, т.е. постоянные затраты делятся на две группы: специальные и общие. Специальные (прямые) постоянные затраты могут быть прямо распределены на отдельные группы продуктов. К ним относятся, например, расходы отделов маркетинга и сбыта (реклама, испытания и опыты, командировки, транспортные расходы), производства и материально-технического обеспечения. Общие (косвенные) постоянные затраты не имеют прямой связи с отдельными продуктовыми группами. К ним можно отнести постоянные затраты на управление предприятием - затраты финансово-экономических служб, администрации. При использовании данного типа организации расчёта усечённой себестоимости выделяются две суммы покрытия. Вычитая переменные затраты из выручки от реализации, определяемой на основании данных об объёмах и ценах реализации, получаем сумму покрытия I (валовую маржу) по конкретным видам продукции и по всему объёму выпускаемых изделий. Затем значение суммы покрытия I отдельных продуктовых групп уменьшаем на величины специальных постоянных затрат, что дает в результате сумму покрытия II (промежуточная маржа) по отдельным группам продуктов. На заключительном этапе производится возмещение общих постоянных затрат за счет сумм покрытия II, и это определяет в итоге производственный результат деятельности и рентабельности предприятия.

Таблица 4

Расчёт неполной себестоимости и определение финансового результата по методу "директ-костинг"

Наименование продукции	1	2	3	4	5	6	7	8	В целом по предприятию
	А	Б	В	Г	Д	Е	Ж	З	
Объём производства									
Объём реализации									
Цена реализации									
Выручка									
Переменные затраты на единицу:									
произв. материалы									
зарплата производственного персонала									
налоги от зарплаты									
накладные расходы									
Совокупные переменные затраты									
Сумма покрытия I (маржинальный доход I)									
Переменные накладные расходы:									
испытания и опыты									
реклама									
командировки									
транспортные расходы									
Сумма покрытия II (маржинальный доход II)									
Постоянные накладные расходы:									
общепроизводственные									
общехозяйственные									
коммерческие									
Чистый доход (убыток)									
Незавершённое производство на конец месяца									

В результате ступенчатого учёта сумм покрытия постоянных расходов улучшается подход к анализу структуры финансового результата деятельности предприятия. Можно узнать, вносит ли конкретный продукт "вклад" и какой именно в покрытие обусловленных им постоянных расходов на изделие, и далее в покрытие общих постоянных расходов, а также в прибыль (убыток). Многоступенчатый учёт сумм покрытия постоянных расходов предоставляет исчерпывающую информацию для принятия реше-

ний о формировании и выборе ассортимента продукции, особенно для принятия решений по снятию с производства устаревшей и подготовке производства новой продукции.

Таким образом, 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. Это становится возможным при детальном рассмотрении величин таких показателей, как валовая маржа, промежуточная маржа по каждому наименованию выпускаемой продукции. Важным моментом калькуляции является её связь с анализом безубыточности производства, а также её применение для осуществления маржинального анализа.

Чтобы предложенная методика расчёта неполной себестоимости и оперативного анализа широко применялась на производственных предприятиях, необходимо наличие автоматизированной системы обработки учётных данных и организация учёта затрат, отвечающая как минимум следующим требованиям: отдельный учёт постоянных и переменных расходов по видам вырабатываемой продукции или по группам однородных изделий, желательно также деление постоянных расходов на прямые и косвенные; накопление и группировка необходимой информации в динамике.

ЛИТЕРАТУРА

1. Карпова Т.П. Управленческий учёт: Учеб. для вузов. - М: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 350 с.
2. Управленческий учёт / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 480 с.
3. Николаева С.А. Особенности учёта затрат в условиях рынка: система "директ-костинг". - М.: Финансы и статистика, 1993.
4. Ладутько Е.Н. Бухгалтерский учёт неполной (усечённой) себестоимости изделий // Консультант. - 2000. - №2. - С. 20-28.
5. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности / Н.А. Русак, В.И. Стражев, О.Ф. Мигун и др.; Под общ. ред. В.И. Стражева. - 4-е изд., испр. и доп. - Мн.: Выш. шк., 1999. - 398 с.