КУРСОВАЯ РАБОТА

На тему: "Система учета затрат и калькулирования «директ-костинг"

**Введение**

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. 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.

Система «директ-костинг» заостряет внимание руководства предприятия на изменении маржинального дохода (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 [12].

В системе калькуляции себестоимости по переменным издержкам (маржинальной системе калькуляции, директ-костинг) постоянные производственные накладные расходы не включаются в себестоимость продукции, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков в том периоде, когда они произошли.

Сложность проблемы обуславливает сохранение ряда дискуссионных моментов. Динамично меняющаяся экономическая ситуация, сдвиги в валютном регулировании вызывают возникновение все новых аспектов, связанных с организацией валютных операций коммерческих банков.

Целью работы является комплексное исследование системы калькулирования неполной себестоимости и выработка направлений по внедрению данной системы на российских предприятиях.

Для достижения поставленной цели решены следующие задачи:

* исследованы теоретические и методические вопросы учета неполных затрат;
* проведен анализ структуры и эффективности деятельности ОАО «Дэмис»;
* проанализирована практика применения системы «директ-костинг» на примере продукции ОАО «Дэмис»;

Предметом исследования послужила система калькулирования себестоимости продукции предприятия.

Объектом исследования выступает ОАО «Дэмис».

Теоретической и методологической основой курсовой работы явились работы ведущих представителей отечественной экономической мысли и зарубежных авторов по вопросам калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг, законы РФ, нормативные и инструктивные документы Минфина России, а также материалы периодической печати. В работе использовались методы количественного и качественного анализа, метод группировок.

Цели и задачи работы обусловили ее логику и структуру. Курсовая работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Во введении обоснована актуальность выбранной темы, дана оценка современного состояния решаемой проблемы, степень ее разработанности в экономической литературе, отражены используемые теоретические принципы и методические приемы, цель и задачи работы, объект и предмет исследования. В первой главе рассмотрены теоретические основы калькулирования себестоимости продукции в рамках системы «директ-костинг». Вторая глава содержит анализ калькулирования полной и неполной себестоимости на примере продукции ОАО «Дэмис». Рассмотрены особенности организации, эффективность использования различных методов учета затрат. В заключении подведены итоги курсовой работы, сформулированы основные выводы, обобщены результаты исследования и предложения по совершенствованию учета затрат.

# 

# 1. Особенности учета затрат в рамках системы «директ-костинг»

## 

## 1.1 Организация учета затрат по системе «директ-костинг»

Рыночные процессы, определяющие усложнение ориентации отдельного товаропроизводителя, влияющие на колебание объемов производства и реализации продукции, с одной стороны, а также увеличение доли постоянных затрат в их общем объеме, с другой стороны, существенно сказываются на колебании себестоимости изделий, а значит, и на их прибыли. По мере усиления этих тенденций увеличивается потребность товаропроизводителей в информации о затратах на изготовление изделий и их реализацию, не искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любом объеме производства.

Такую информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или производственных затрат) и маржинальном доходе (сумме покрытия) – разнице между ценой продажи (выручкой от реализации) и неполной себестоимостью изделий или реализованной продукции в целом – и дает система «директ-костинг».

Главный принцип, заложенный в основу системы «директ-костинг», – раздельный учет переменных и постоянных затрат и признание постоянных затрат убытками отчетного периода.

К основным характеристикам системы «директ-костинг», раскрывающим данный принцип, следует отнести использование деления затрат на постоянные и переменные для калькулирования себестоимости продуктов, оценки запасов и расчета результатов деятельности [6].

Переменные затраты меняются с изменением степени загрузки производственных мощностей, но в расчете на единицу продукции они являются постоянными. Постоянные затраты в сумме не меняются при изменении уровня деловой активности, но в расчете на единицу продукции они зависят от объема производства.

Однако большинство затрат относится к полупеременным (смешанным), некоторые из них в большей степени, другие – в меньшей зависят от объема производства, и между этими затратами и объемами производства существует корреляционная зависимость, проявляющаяся слабо.

Наиболее типичные примеры видов затрат рассмотрим в следующей таблице [12].

Таблица 1 – Виды затрат

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Переменные | Постоянные | Смешанные |
| Прямые материальные затраты. Прямые трудовые затраты. Энергия на технологические цели | Амортизация основных средств общехозяйственного назначения. Заработная плата работников управления. Арендная плата. Большинство других статей управленческих расходов (транспортное обслуживание управленческого персонала, охрана, канцтовары и др.) | Материально – техническое обслуживание. Затраты на телефон. Затраты на отопление |

При этом более четко выявляется рентабельность изделий, так как разница между продажными ценами и ограниченной себестоимостью четко видна в результате списания постоянных расходов на себестоимость изделий и обеспечивается возможность переориентации производства на более рентабельные изделия.

Маржинальная прибыль (маржинальный доход, маржинальное покрытие, сумма покрытия) – превышение выручки от реализации над величиной переменных затрат. Показывает способность предприятия генерировать достаточные доходы для покрытия постоянных расходов и получения прибыли.

Оценка запасов готовой продукции и незавершенного производства по переменным затратам позволяет избежать капитализации постоянных расходов в запасах, что подчеркивает «рыночную» сущность системы «директ-костинг», ее нацеленность на производство ради реализации.

Можно выделить несколько разновидностей системы «директ-костинг»:

1) классический «директ-костинг» – калькулирование по прямым (основным) затратам, которые в то же время являются переменными;

2) система учета переменных затрат – калькулирование по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы;

3) система учета затрат в зависимости от использования производственных мощностей – калькуляция всех переменных расходов и части постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.

Существует и разновидность системы «директ-костинг», когда себестоимость калькулируется на основе только производственных расходов, связанных с изготовлением продукции, даже если они носят косвенный характер. Общим для всех разновидностей является то, что калькулируется не полная, а частичная себестоимость. По частичной себестоимости оценивают незавершенное производство и готовую продукцию в балансе, а постоянные расходы списывают на счет прибылей и убытков.

## 1.2 Преимущества и недостатки системы калькулирования неполной себестоимости

К преимуществам системы «директ-костинг» относятся:

– простота и объективность калькулирования частичной себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат;

– возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам. В связи с этим изменение структуры предприятия и связанные с ним изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость изделий;

– возможность акцентировать внимание руководства на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) как по предприятию в целом, так и по различным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск;

– информация, получаемая в системе «директ-костинг», позволяет проводить эффективную политику цен, указывая наиболее выгодные комбинации цены и объема;

– возможность проведения анализа в условиях ограниченного ресурса, что важно для планирования производства при наличии ограничивающих факторов;

– принципы системы «директ-костинг» могут быть использованы в сочетании с другими системами управленческого учета.

Общие недостатки системы «директ-костинг»:

– трудности в разделении затрат на постоянные и переменные. Значительная часть смешанных расходов может быть квалифицирована по-разному, например в зависимости от применяемого метода деления затрат на постоянные и переменные, а это будет сказываться на результатах;

– необходимость для большинства компаний наличия информации о величине полных издержек, прежде всего для определения цены изделия, так как в ценах в долгосрочном плане необходимо обеспечивать покрытие всех издержек предприятия. При отсутствии данных о полной себестоимости велик риск несоблюдения этого условия;

– наличие некоторых трудностей при формировании внешней отчетности [10].

Итак, «директ-костинг» – система управленческого учета, базирующаяся на категории переменных (либо частичных) затрат. Эта система не лишена недостатков, но имеет и некоторые преимущества по сравнению с системой полного учета и распределения затрат. Выбор одной из них зависит, прежде всего, от практической пользы применения той или иной системы.

## 1.3 Элементы системы «директ-костинг», используемые в учете на российских предприятиях

История развития системы «директ-костинг» показывает, что важнейшим объективным условием ее применения является становление и развитие рыночных отношений, когда повышается самостоятельность и ответственность предприятий, в окружающей предприятие деловой среде появляются конкуренция и риск, менеджеры предприятия самостоятельно принимают многие решения, учитывая спрос, конкуренцию и другие факторы, при этом меняются требования к учету и прежде всего в направлении повышения его оперативности и аналитичности [8].

Аналогичные процессы происходят в последние 12 лет в экономике России, поэтому вопрос о необходимости освоения западного опыта и адаптации практики, накопленной в области управленческого учета, в том числе использования системы «директ-костинг», не подвергается сомнению. Более того, уже можно говорить о некотором опыте, накопленном российскими предприятиями в области использования этой системы.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации предусматривает по крайней мере два варианта организации учета затрат.

Первый из них – традиционный калькуляционный вариант, при котором калькулируется полная фактическая производственная себестоимость.

Второй вариант предполагает деление затрат на производственные (обусловленные ходом производственного процесса) и периодические (связанные более с длительностью отчетного периода). Прямые производственные затраты собираются по дебету счетов 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства», косвенные производственные затраты – по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы». В конце отчетного периода косвенные производственные затраты подлежат распределению. Периодические затраты (условно – постоянные) собираются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», но не включаются в себестоимость произведенной продукции, а списываются в конце отчетного периода на уменьшение выручки от реализации продукции (работ, услуг) записью «Дебет 90 – Кредит 26», что и является признаком использования элементов системы «директ-костинг» на отечественном предприятии. Выбранный предприятием вариант учета затрат и калькулирования себестоимости должен быть закреплен в учетной политике [4].

Следует отметить, что данный вариант использования элементов системы «директ-костинг» организован в единой системе счетов, то есть представляет собой вариант интеграции финансового и управленческого учета. Основой его организации можно назвать классификацию затрат на «затраты на продукт» и «затраты периода».

Впервые разрешение применять такой вариант учета затрат появилось в Письме Минфина СССР от 2 июля 1991 г. №40 «О рекомендациях по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях», где говорилось: «Малые предприятия, имеющие значительное количество объектов учета (видов продукции, субъектов производства и т.д.) и недлительный цикл производственного процесса, учитывающие общехозяйственные (накладные) расходы обособленно от прямых, могут списывать их ежемесячно полностью на затраты от реализации продукции (работ, услуг)», что и подразумевало запись «Дебет 46 – Кредит 26».

С 1996 г. возможность этого варианта подтверждена Указаниями по заполнению форм квартальной бухгалтерской отчетности в 1996 году (Приложение 2 к Приказу Министерства финансов РФ от 27 марта 1996 г. №31), где сказано, что «начиная с 1 апреля 1996 г. суммы общехозяйственных расходов, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», могут списываться в полном объеме ежемесячно в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г., подтверждает возможность использования системы «директ-костинг», поскольку п. 9 его содержит следующую формулировку:»… коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году признания их в качестве расходов по обычным видам деятельности» [5]. Данное правило находит отражение и в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденных Приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2000 г. №60н.

## 1.4 Аналитические возможности системы калькулирования неполной себестоимости

Система «директ-костинг» предоставляет широкие возможности для проведения анализа и принятия на его основе различных управленческих решений. В качестве наиболее важных ее аналитических возможностей можно выделить:

– планирование объемов деятельности с оптимизацией ассортимента выпускаемой продукции, в том числе при наличии ограничивающего фактора;

– ценообразование;

– анализ эффективности закупки комплектующих и альтернативного использования ресурсов, оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги);

– выбор варианта капитальных вложений (инвестиций);

– оценка эффективности деятельности подразделений предприятия (центров ответственности);

– оценка эффективности организации собственного производства или приобретения полуфабрикатов [10].

Рассмотрим некоторые аналитические возможности и особенности их использования:

1. Планирование объемов деятельности с оптимизацией ассортимента выпускаемой продукции, в том числе при наличии ограничивающего фактора. При планировании используется метод гибкого бюджетирования, то есть расчеты проводятся для различных вариантов загрузки мощностей. Упор при анализе делается на выбор ассортимента, обеспечивающего предприятию наибольшую рентабельность. «Директ-костинг», разделяя затраты на постоянные и переменные, обеспечивает более корректный подход к проведению анализа, поскольку учитывает тот факт, что некоторые изделия, убыточные при анализе их по полной себестоимости, в действительности приносят предприятию положительный маржинальный доход, что выявляется при анализе с использованием данной системы. При полной загрузке мощностей «директ-костинг» позволяет сформировать наиболее рентабельную производственную программу с использованием показателя маржинальной прибыли на единицу ограничивающего фактора.

2. Ценообразование по системе «директ-костинг» используется в следующих ситуациях:

– в условиях частичного контроля над ценами метод «переменная себестоимость плюс маржинальная прибыль» позволит рассчитать цену, которая обеспечит желаемую сумму покрытия на единицу продукции, желаемую долю маржинальной прибыли в выручке или целевую маржинальную прибыль на единицу ограниченного фактора;

– во время экономического спада снижение цен на реализуемую продукцию является средством стимулирования спроса, при этом нижней границей цены будет маржинальная себестоимость – себестоимость, рассчитанная по прямым (переменным) затратам;

– в условиях острой ценовой конкуренции за рынки сбыта использование для отдельных ассортиментных позиций демпинговых цен, основанных на маржинальной себестоимости, может вести к занятию лидирующих позиций на рынке;

– при обмене полуфабрикатами и изделиями между различными подразделениями одного предприятия маржинальная себестоимость может быть использована в качестве трансфертной цены (внутренней цены предприятия).

3. Анализ эффективности закупки комплектующих и альтернативного использования ресурсов, оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги). Подобный анализ характерен для предприятий, осуществляющих сборочные операции. Система «директ-костинг» предоставляет возможность обоснованного выбора – покупать или производить самим. При принятии решения необходимо сравнить предлагаемую цену поставки комплектующих с переменными затратами на их производство (при условии, что высвобожденное оборудование не будет использоваться). В действительности оборудование может применяться для производства других, иногда даже более рентабельных, изделий, сдаваться в аренду или использоваться иным выгодным образом, и эти возможности должны быть учтены при принятии окончательного решения.

Для оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности проводится анализ двух отчетов о прибылях и убытках, составленных с использованием маржинального подхода, один из которых содержит данные о сегменте, в другом эти данные элиминируются. Однако при анализе необходимо учесть релевантность постоянных затрат, поскольку при прекращении деятельности сегмента часть постоянных затрат может сохраниться.

4. Выбор варианта капитальных вложений. Наряду с другими методами инвестиционного анализа обеспечивает возможность принятия обоснованных решений о целесообразности инвестиций в новые виды активов или создания новых видов продукции.

Таким образом, «директ-костинг» представляет собой с систему калькулирования неполных затрат, основными преимуществами которой являются: простота и объективность, возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам, возможность акцентировать внимание руководства на изменении маржинального дохода, позволяет проводить эффективную политику цен, дает возможность проведения анализа в условиях ограниченного ресурса, принципы системы «директ-костинг» могут быть использованы в сочетании с другими системами управленческого учета [10].

# 

# 2. ОАО «Дэмис» – экономический субъект исследования

## 

## 2.1 Технико-экономическая характеристика ОАО «Дэмис»

Экономическим объектом исследования курсовой работы выступает ОАО «Дэмис».

Основной целью Общества является получение прибыли.

Основными видами деятельности акционерного общества являются:

* снабжение колхозов, совхозов, фермерских хозяйств и других предприятий как сельскохозяйственного, так и несельскохозяйственного профиля, физических лиц продукцией производственно-технического назначения, товарами народного потребления, в том числе, оптовая, комиссионная и розничная торговля названной продукцией и товарами;
* оптовая и розничная торговля вино – водочными, табачными изделиями, продуктами питания, сельскохозяйственной продукцией;
* оптовая и розничная торговля детскими товарами, в том числе игрушками и играми;
* выполнение работ и оказание услуг предприятиям, организациям, физическим лицам в производстве товаров народного потребления с целью максимального использования отходов производственной деятельности Общества, реализации неходовых товаров, не пользующихся спросом, организация собственного производства по выпуску продукции и товаров различной номенклатуры и ассортимента;
* изучение и оценка емкости региональных рынков продукцией и товарами, поиск партнеров для взаимовыгодной деятельности;
* участие и содействие в проведении товарообменных операций между поставщиками и покупателями;
* открытие сети аптечных учреждений с целью реализации медицинской техники и фармацевтических препаратов;
* оптовая и розничная реализация вычислительной техники и программного обеспечения;
* внедрение научно-технического прогресса в развитие материально-технической базы путем строительства новых и реконструкции старых объектов;
* строительство производственных объектов, жилых домов, объектов, социально-культурного назначения, в том числе, путем долевого участия;
* торгово-закупочная деятельность, создание сети магазинов, павильонов, организация ярмарок, выставок для реализации продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления как отечественного, так и импортного производства;
* ремонтно-строительные работы;
* оказание гостиничных услуг;
* осуществление технического надзора за промышленным и гражданским строительством;
* оказание медицинских услуг, в том числе оказание доврачебной помощи;
* для наиболее полного удовлетворения социальных нужд трудового коллектива базы – ведение жилищного строительства, баз отдыха, коттеджей, оздоровительного центра и т.п.;
* информационно-справочная, рекламная, факторинговая и консультативная деятельность.

Основное складское помещение АО – блок складов площадью 4,5 га и высотой 12 м – спроектирован и построен с учётом внедрения самых передовых складских технологий, с использованием зарубежного опыта строительства складов.

Стеллажи с высотой складирования 9 м и 45000 ячеек оснащены 44-мя межстеллажными подъёмниками и кранами штабелирования производства ведущих фирм России и Италии. 6 кран-балок позволяют бесперебойно производить разгрузку и загрузку товара в 3–5 т железнодорожных контейнерах. Наличие 7 авто- и 60 электропогрузчиков обеспечивают ведение складских работ с самым высоким в России уровнем механизации погрузочно-разгрузочных работ.

Собственный железнодорожный подъездной путь длиной 3,75 км и три тепловоза позволяют производить круглосуточную подачу вагонов с минимальными сроками простоя под погрузкой и выгрузкой. Автомобильный парк АО насчитывает 57 автомашин КАМАЗ, способных перевезти товар в любые регионы России и СНГ.

Использование технологических возможностей блока складов и наличие авто- и железнодорожных рамп позволяют производить одновременную разгрузку 8 железнодорожных вагонов и 18 единиц автотранспорта, в том числе и 20–40 футовых контейнеров, с эффективным применением погрузчиков и кран-балок. АО имеет собственный склад открытого таможенного хранения площадью 800 м2. Весь объём блока складов оснащён системой автоматического пожаротушения, а также охранной пожарной сигнализацией.

Общая площадь складов открытого хранения составляет 2,2 га. В соответствии с технологией хранения товар может быть размещён на открытой площадке на специальных стеллажах под навесами, защищающими груз от прямого воздействия солнечных лучей и атмосферных осадков. Все открытые склады оборудованы козловыми кранами грузоподъёмностью 12,5т, позволяющими переместить груз из железнодорожного вагона или автомашины непосредственно на территорию склада.

Организационная структура ОАО «Дэмис» представлена на рисунке 1.



Рис. 1 – Организационная структура ОАО «Дэмис»

Данная организационная структура управления является линейно-функциональной. Ее использование на предприятии обусловлено тем, что аппарат управления ОАО «Дэмис» выполняет часто повторяющиеся и редко меняющиеся задачи и функции. Организационная структура управления ОАО «Дэмис» является трехзвенной. При чем имеет место принципиальное разделение по функциям: «снабжение», «сбыт», а также финансовые и юридические вопросы. В 2005 году организационная структура управления ОАО «Дэмис» претерпела ряд изменений, вследствие чего на данный момент времени полностью соответствует нормам управляемости.

В настоящее время в ОАО «Дэмис» начат новый вид деятельности – производство стеклотары. Этот вид продукции востребован в данном регионе, так как огромное количество предприятий пищевой промышленности, как правило, не производят тару для своей продукции.

Основные технико-экономические показатели деятельности ОАО «Дэмис» представлены в таблице 2.

Анализ основных технико-экономических показателей показал, что за 2006–2007 гг. произошел рост прибыли отчетного года на 8030,73 тыс. р., в том числе рост прибыли от реализации составил 7780,89 тыс. р. Данное увеличение произошло под влиянием возрастания величины выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг на 124,19%, или 37620,3 тыс. р. В свою очередь себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг росла немного меньшими темпами (темп прироста – 110,41%), что является положительным моментом. За 2007–2008 гг. прибыль отчетного года снизилась на 1958,07 тыс. р., или на 22,8%. Еще более стремительными темпами снижалась прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг, составив в 2008 г. 2496,18 тыс. р. (темп роста 33,6%). В тоже время себестоимость реализации резко возросла – на 23586,58 тыс. р. (или на 51%). Выручка от реализации возросла на 37,4% (или на 25368,58 тыс. р.). Все это говорит об ухудшении ситуации на предприятии за последний год. За 2006–2008 гг. численность работников ОАО «Дэмис» увеличилась с 307 до 311 чел. При этом фонд оплаты труда возрос почти вполовину, составив в 2007 г. 4840 тыс. р. Таким образом, средняя заработная плата возросла на 437,11 р. (или на 50,8%). За 2002–2003 гг. численность работников сократилась на 29 чел. При этом фонд оплаты труда возрос на 84,7%, составив в 2007 году 8937,43 тыс. р.

Таблица 2 – Основные технико-экономические показатели деятельности ОАО «Дэмис» за 2006–2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Абсолютное отклонение | | Темп роста, % | |
| 2006 | 2007 | 2008 | 2007 к 2006 | 2008 к  2007 | 2007 к 2006 | 2008 к 2007 |
| 1. Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг, тыс. р. | 30292,90 | 67913,20 | 93281,78 | 37620,30 | 25368,58 | 224,2 | 137,4 |
| 2. Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг, тыс. р. | 21976,00 | 46240,70 | 69827,28 | 24264,70 | 23586,58 | 210,4 | 151,0 |
| 3. Прибыль от реализации, тыс. р. | -356,44 | 7424,45 | 2496,18 | 7780,89 | -4928,27 | -2082,9 | 33,6 |
| 4. Прибыль отчетного года, тыс. р. | 573,40 | 8604,13 | 6646,06 | 8030,73 | -1958,07 | 1500,5 | 77,2 |
| 5. Фонд оплаты труда, тыс. р. | 3167,43 | 4840,00 | 8937,43 | 1672,57 | 4097,43 | 152,8 | 184,7 |
| 6. Численность, чел. | 307,00 | 311,00 | 282,00 | 4,00 | -29,00 | 101,3 | 90,7 |
| 7. Средняя заработная плата, р. | 859,78 | 1296,89 | 2641,08 | 437,11 | 1344,19 | 150,8 | 203,6 |
| 8. Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, тыс. р. | 75237,80 | 75290,50 | 75908,20 | 52,70 | 617,70 | 100,1 | 100,8 |
| 9. Фондоотдача, р. | 0,403 | 0,902 | 1,229 | 0,499 | 0,327 | 224,0 | 136,2 |

Средняя заработная плата увеличилась практически в два раза, составив в 2008 г. 2641,08 тыс. р. в месяц. Также наблюдался рост такого качественного показателя как фондоотдача на 0,499 в 2007 году (или на 124,0%), на 0,327 (или на 36,2%) в 2008 году.

Структуру финансовых результатов деятельности ОАО «Дэмис» рассмотрим в следующей таблице.

Таблица 3 – Анализ структуры финансовых результатов деятельности ОАО «Дэмис» в 2006–2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Абсолютное значение, тыс. руб. | | | Структура, % | | |
| 2006 | 2007 | 2008 | 2006 | 2007 | 2008 |
| Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг | 30292,94 | 67913,24 | 93281,78 | 100 | 100 | 100 |
| Себестоимость проданных товаров, работ, услуг | 21296,03 | 46240,66 | 69827,28 | 70,3 | 68,1 | 74,9 |
| Валовая прибыль | 8996,91 | 21672,58 | 23454,5 | 29,7 | 31,9 | 25,1 |
| Коммерческие расходы | 8673,35 | 14248,13 | 20958,32 | 28,6 | 21,0 | 22,5 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 323,56 | 7424,45 | 2496,18 | 1,1 | 10,9 | 2,6 |

Таким образом, анализ структуры выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в ОАО «Дэмис» показал, что доля себестоимости подверглась относительно небольшим и изменениям в анализируемом периоде: возросла на 4,6% и составила в 2008 г. 74,9%. Коммерческие расходы снизили долю с 28,6% в 2001 г. до 22,5% в 2008 г. и составили 20958,32 тыс. руб. В 2007 г. стремительно возросла доля прибыли с 1,1% до 10,9%, а в 2008 г. резко снизилась и составила 2,6%, что соответствует 2496,18 тыс. руб.

Проанализируем деятельность исследуемого предприятия с помощью следующей таблицы.

Таблица 4 – Анализ эффективности деятельности ОАО «Дэмис» в 2006–2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Абсолютное отклонение | |
| 2006 | 2007 | 2008 | 2007 к 2006 | 2008 к 2007 |
| Коэффициент маневренности | 0,0783 | 0,1741 | 0,1781 | 0,0958 | 0,004 |
| Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами | 0,2742 | 0,3757 | 0,2554 | 0,1015 | -0,1203 |
| Рентабельность продаж | 0,0124 | 0,0918 | 0,0486 | 0,0794 | -0,0432 |
| Рентабельности активов | 0,0075 | 0,1175 | 0,0737 | 0,1100 | -0,0438 |
| Рентабельность основных средств и прочих внеоборотных активов | 0,0098 | 0,1684 | 0,1255 | 0,1586 | -0,0429 |
| Рентабельность собственного капитала | 0,0092 | 0,1412 | 0,1042 | 0,1320 | -0,0370 |
| Коэффициент оборачиваемости оборотных активов | 2,5202 | 4,2309 | 3,6291 | 1,7107 | -0,6018 |
| Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности | 31,65 | 68,93 | 51,66 | 37,27 | -17,26 |
| Фондоотдача основных средств и внеоборотных активов | 0,7904 | 1,8339 | 2,5826 | 1,0435 | 0,7487 |
| Коэффициент оборачиваемости собственного капитала | 0,7432 | 1,5370 | 2,1447 | 0,7938 | 0,6077 |

Из проведенного выше анализа видно, в анализируемом периоде увеличилась доля собственных оборотных средств в общем объеме собственного капитала, о чём свидетельствует рост коэффициента маневренности с 0,0783 в 2006 г. до 0,1781 в 2008 г. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами показывает покрытие оборотных средств собственными оборотными средствами в среднем на одну треть, т.е. в 2006 г. – 0,2742, 2007 г. – 0,3757, 2008 г. – 0,2554. Рост рентабельности продаж в 2007 г. на 0,0794 свидетельствует о повышении эффективности деятельности предприятия, но в 2008 г. произошел спад на 0,0432. О той же тенденции свидетельствует и рентабельность активов: в 2007 г. рост на 0,1100, а в 2008 г. спад на 0,0438. В 17 раз увеличилась рентабельность основных средств и прочих внеоборотных активов в 2007 г., а затем снизилась в 2008 г. на 0,0429. Рентабельность собственного капитала возросла на 0,1320 в 2007 г. и достигла уровня 0,1412, а в 2008 г. установилась на уровне 0,1042, при этом снижение составило 0,037. Общая тенденция повышения эффективности деятельности и деловой активности прослеживается в коэффициентах оборачиваемости активов и дебиторской задолженности. В 2008 г. эти показатели составили 3,6291 и 51,66 соответственно при снижении 0,6018 и 17,26. В целом об увеличении эффективности использования основного и собственного капитала свидетельствуют фондоотдача основных средств и внеоборотных активов и коэффициент оборачиваемости собственного капитала. Фондоотдача выросла за 2008 г. на 0,7487 и составила 2,5826, а коэффициент собственного капитала достиг уровня 2,1447.

## 

## 2.2 Анализ организации учета по системе «директ-костинг»

Система учета неполной производственной себестоимости позволяет установить взаимосвязи между выручкой, постоянными и переменными расходами и объемом выпуска. С помощью математических методов можно определить формы зависимости затрат от объема производства и загрузки производственных мощностей, получить информацию о прибыльности или убыточности производства; рассчитывать критическую точку объёма производства прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от факторов объёма или мощности, то есть решать стратегические задачи управления предприятием.

В целом, «директ-костинг» позволяет быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка, четко отслеживать изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции, а также находить наиболее выгодные комбинации цены и объёма, проводить эффективную политику цен. Поэтому необходимо использовать систему учета неполных затрат в ОАО «Дэмис» для проведения эффективного оперативного управления производством стеклотары. Для анализа внедрения системы «директ-костинг» рассмотрим калькуляцию затрат на производство стеклотары в ОАО «Дэмис» за февраль 2009 г. в следующей таблице.

Таблица 5 – Калькуляция себестоимости стеклотары

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи затрат | Сумма, тыс. руб. |
| Сырье и материалы | 10315 |
| Возвратные отходы | 253 |
| Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций | 14256 |
| Топливо и энергия на технические цели,  из них эл. энергия | 758  354 |
| Основная заработная плата производственных рабочих | 2847 |
| Дополнительная зарплата производственных рабочих | 398 |
| Единый социальный налог | 1155 |
| Расходы на подготовку и освоение производства | 1793 |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 4497 |
| Общецеховые расходы | 2302 |
| Прочие производственные расходы | 4,8 |
| Внепроизводственные расходы | 742 |
| ИТОГО полная себестоимость | 42491,8 |

В табл. 6 рассмотрим комплексные (косвенные) расходы.

Таблица 6 – Комплексные расходы на производство стеклотары в феврале 2009 г. тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат | Всего | В том числе по элементам затрат | | | | | | | |
| Сырье и материалы | Вспом. мате-риалы | Топливо | Энергия | Зарплата | ЕСН | Амортизация | Прочие расходы |
| Расходы на подготовку и освоение производства | 1793 | 200 | 300 |  | 119 | 750 | 267 |  | 157 |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 4497 |  | 941 | 138 | 413 | 620 | 221 | 2088 | 76 |
| Общецеховые расходы | 2302 |  | 214 | 120 | 62 | 818 | 291 | 730 | 67 |
| Общезаводские расходы | 3677 |  | 410 | 216 | 107 | 900 | 320 | 1239 | 485 |
| Прочие расходы | 4,8 |  |  |  |  | 2,8 | 1 |  | 1 |
| Внепроизводст-венные расходы | 742 |  |  | 20 | 46 | 186 | 66 | 400 | 24 |

Смета затрат:

1. Сырье и материалы. Как уже говорилось выше, в смете затрат нет разделения на прямые и косвенные затраты по элементу, то есть, сюда будут входить как сырье и основные материалы (прямые затраты) из первой статьи таблицы 5, так и основные и вспомогательные материалы (косвенные затраты) из комплексных статей таблицы 6:

10315–253+200+300+941+214+410=12127

2. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций. В данной ситуации этот элемент относится к прямым расходам, косвенных расходов по этим элементам осуществлено не было:

14256

3. Топливо со стороны. По этому элементу были как прямые, так и косвенные затраты, поэтому будем суммировать данные из таблиц 5 и 6:

758–354+138+120+216+20=898

4. Электроэнергия учитывается аналогично топливу:

354+119+413+62+107+46=1101

5. Основная и дополнительная заработная плата всего персонала – в этом элементе будет учитываться основная и дополнительная заработная плата как производственных рабочих (данные таблицы 5), так и управленческого и другого персонала предприятия (таблица 6):

2847+398+750+620+818+900+2,8+186=6521,8

6. Единый социальный налог:

1155+267+221+291+320+1+66=2321

7. Амортизация. Учитываем данные таблицы 6.

2088+730+1239+400=4457

8. Прочие. Аналогично учету амортизации:

157+76+67+485+1+24=810

Итого полная себестоимость:

12127+14256+898+1101+6521,8+2321+4457+810=42491,8

Итак, в результате составления сметы затрат получился тот же результат, что и при калькуляции себестоимости.

Оценим влияние использования различных методов учета на величину налогооблагаемой прибыли. Было произведено 10 млн. единиц продукции и реализовано 5000 тыс. единиц по цене 5 руб. Рассчитаем финансовый результат от реализации продукции.

1. Метод учета полной себестоимости.

Для того, чтобы посчитать финансовый результат, необходимо определить себестоимость единицы продукции:

42491,8/10000= 4,2 руб. – себестоимость единицы продукции

4,2 х 5000=21000 тыс. руб. – себестоимость реализованной продукции

5000 тыс. ед. х 5 руб.= 25000 тыс. руб. – выручка от реализации (в том числе НДС 3813,6 тыс. руб.)

25000–3813,6–21000=186,4 тыс. руб. – налогооблагаемая прибыль

2. Система учета «директ-костинг» (метод учета неполной производственной себестоимости).

В данном случае себестоимость единицы продукции будет определяться по-другому. Необходимо посчитать прямые затраты на производство и разделить их на объем произведенной продукции. Информацию о прямых затратах можно получить, суммируя статьи 1–7 таблицы 5 (метод калькуляции себестоимости).

10315–253+14256+758+354+2847+398+1155=29830 руб. – неполная производственная себестоимость произведенной продукции

29830/10000=2,983 руб. – неполная производственная себестоимость единицы продукции

2,983 х 5000 тыс. ед. = 14915 тыс. руб. – неполная производственная себестоимость реализованной продукции.

5000 тыс. ед. х 5 руб.=25000 тыс. руб. – выручка от реализации (в том числе НДС 3813,6 руб.)

42491,8–29830=12 661,8 руб. – сумма косвенных расходов

25000–3813,6–14915–12661,8= -6390,4 – налогооблагаемая прибыль (убыток).

Себестоимость реализованной продукции, подсчитанная обоими методами, различная и во втором случае при неполной реализации продукции привело к убытку. Метод «директ-костинг» предпочтительнее с точки зрения налогообложения в том случае, если темпы производства превышают темпы реализации (то есть имеет место наличие незавершенного производства, готовой продукции на складе, отгруженных товаров). В этом случае относительно завышается себестоимость реализованной продукции, занижается прибыль и уменьшается сумма периодического платежа по налогу, что позволяет предприятию сохранить необходимые оборотные средства.

Рассмотрим следующий месяц деятельности нашего предприятия. Пусть оно произвело продукции 10000 тыс. ед с теми же затратами, но реализовало оно в данном периоде 15000 ед.

1. Метод учета полной себестоимости.

42491,8/10000= 4,2 руб. – себестоимость единицы продукции

4,2 х 15000= 63000 тыс. руб. – себестоимость реализованной продукции

15000 тыс. ед. х 5 руб.=75000 тыс. руб. – выручка от реализации (в том числе НДС 11440,7 руб.)

75000–11440,7–63000=559,3 тыс. руб. – налогооблагаемая прибыль

186,4+559,3= 745,7 тыс. руб. – суммарная прибыль за 2 месяца.

2. Система учета «директ-костинг»

2,983 х 15000 тыс. ед. = 44745 тыс. руб. – неполная производственная себестоимость реализованной продукции.

15000 тыс. ед. х 5 руб.=75000 тыс. руб. – выручка от реализации (в том числе НДС 11440,7 руб.)

42491,8–29830=12661,8 руб. – сумма косвенных расходов

75000–44745–12661,8–11440,7 =7136,1 тыс. руб. – налогооблагаемая прибыль

7136,1–6390,4=745,7 руб. – суммарная прибыль за два месяца

Как видно из проведенного анализа при продаже всей продукции, произведенной за два месяца, величина прибыли от их реализации, подсчитанная с использованием обоих методов расчета, одинакова 745,7 тыс. руб., и, следовательно, одинакова и сумма налога на прибыль. Но экономический эффект достигается за счет того, что в первом месяце списываются постоянные затраты и уменьшается налогооблагаемая прибыль, тем самым занижается налог на прибыль. На месяц предприятие получает кредит за счет налога на прибыль.

Таким образом, система учета неполных затрат не только позволяет гибко управлять фирмой, принимая на основе точной информации эффективные решения, но и предоставляет предприятию во временное пользование оборотные средства за счет налогового кредита.

**Заключение**

Для переориентации бухгалтерского учёта в нашей стране на международные стандарты учёта необходимо изучить опыт построения учёта в других странах с рыночной экономикой, достаточно широко использующих такую систему производственного учёта как «директ-костинг».

Главная её особенность в том, что себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Переменные расходы собираются на отдельном счёте и периодически списываются на дебет счёта «Прибыли и убытки». По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах незавершённое производство. В нашей стране применяется система учёта полной себестоимости, и не было до сих пор опыта практического применения системы «директ-костинг».

Система «директ-костинг» – это система производственного (управленческого) учёта, основанная на классификации затрат на постоянные, периодические и переменные (на изделие) и включающая учёт затрат по их видам, местам возникновения и носителем затрат, учёт результатов производительной деятельности, а также анализ затрат и результатов и принятие управленческих решений. По степени зависимости от количества выпускаемой продукции затраты подразделяются на переменные и условно-постоянные.

Основным принципом группировки издержек производства и обращения на счетах бухгалтерского учёта на предприятии является деление их на производственные, общие, управленческие и сбытовые расходы. Производственные расходы включают все прямые затраты и часть косвенных, их величина прямо зависит от объёма и ассортимента выпускаемой продукции. Они составляют производственную себестоимость, по которой учитываются заделы незавершённого производства и собственных полуфабрикатов, запасы готовой продукции на складе, издержки производства на реализованную продукцию. управленческие и сбытовые расходы состоят только из косвенных затрат, их величина зависит от длительности отчетного периода. Управленческие и сбытовые расходы на период учитываются обособленно и полностью относятся на уменьшение доходов от реализации продукции в том же периоде, в котором они возникли. Для облегчения учёта и контроля за оптимальной величиной издержек производства на данном предприятии составляют нормативную производственную себестоимость с её фактической величиной, для чего учёт выпуска продукции, заделов незавершённого производства и запасов готовой продукции ведут по нормативной производственной себестоимости, а выявленные в отчётном периоде отклонения фактической себестоимости от нормативной, списывают на результаты реализации в том же отчётном периоде.

«Директ-костинг» позволяет решить вопрос обоснованности планирования и нормирования величины постоянных (накладных) расходов, так как сумма этих расходов за каждый конкретный период показывается в отчёте о доходах отдельной строкой, что наглядно показывает их влияние на величину прибыли.

К преимуществам системы «директ-костинг» относятся: простота и объективность калькулирования частичной себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат; возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам. В связи с этим изменение структуры предприятия и связанные с ним изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость изделий; возможность акцентировать внимание руководства на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) как по предприятию в целом, так и по различным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск; информация, получаемая в системе «директ-костинг», позволяет проводить эффективную политику цен, указывая наиболее выгодные комбинации цены и объема; возможность проведения анализа в условиях ограниченного ресурса, что важно для планирования производства при наличии ограничивающих факторов; принципы системы «директ-костинг» могут быть использованы в сочетании с другими системами управленческого учета.

Общие недостатки системы «директ-костинг»: трудности в разделении затрат на постоянные и переменные. Значительная часть смешанных расходов может быть квалифицирована по-разному, например в зависимости от применяемого метода деления затрат на постоянные и переменные, а это будет сказываться на результатах; необходимость для большинства компаний наличия информации о величине полных издержек, прежде всего для определения цены изделия, так как в ценах в долгосрочном плане необходимо обеспечивать покрытие всех издержек предприятия. При отсутствии данных о полной себестоимости велик риск несоблюдения этого условия; наличие некоторых трудностей при формировании внешней отчетности.

«Директ-костинг» – система управленческого учета, базирующаяся на категории переменных (либо частичных) затрат. Эта система не лишена недостатков, но имеет и некоторые преимущества по сравнению с системой полного учета и распределения затрат. Выбор одной из них зависит прежде всего от практической пользы применения той или иной системы.

# 

# Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть I. №146-ФЗ от 31.07.98.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть II. №117-ФЗ от 05.08.2000.
3. Ахмедов М.З. Оперативный учет и анализ использования материалов. – М.: Финансы и статистика, 2003.-220 с.
4. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссарова И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 190 с.
5. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 2003. – 320 с.
6. Гарифуллин К.М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции. – Казань: Изд-во Казанского ун-та, 2001. – 176 с.
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2003. – 560 с.
8. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – Минск: Беларусь, 2004. – 317 с.
9. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. – М.: Инфра-М, 2004.-392 с.
10. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в организациях. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 751 с.
11. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 128 с.
12. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». – М.: Аналитика – Пресс, 2000. – 144 с.
13. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов: Вопросы теории и практики. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 217 с.
14. Самочкин В.Н., Пронин Ю.Б. и др. Гибкое развитие предприятия: Эффективность и бюджетирование. – М.: Дело, 2000. – 352 с.
15. Стоянова Е.В. Финансовый менеджмент. Российская практика: Учебник. – М.: Перспектива, 2002. – 320 с.