

## Содержание

Введение.....	3
1. Понятие и особенности системы «Директ-костинг» .....	5
2. Преимущества и недостатки системы «Директ–костинг» в сравнении с другими системами управленческого учета.....	10
3. Использование «Директ-костинг» в учете затрат и определении результатов ..	14
4. Проблема адаптации и применения системы «Директ-костинг» в российской учетной политике .....	18
Заключение.....	21
Список использованной литературы.....	23

## Введение

Отечественная система бухгалтерского учета затрат на производство отвечала требованиям централизованно управляемой экономики: она обеспечивала получение информации обо всех фактически понесенных в производственном процессе затратах; калькулирования полной себестоимости продукции, работ или услуг в основном для целей государственного централизованного ценообразования. Система получения информации о себестоимости была налажена на предприятиях достаточно хорошо. Другое дело, что большая часть ее не востребовалась, так как не было стимула для снижения затрат на производство, а значит, и управления процессом формирования себестоимости на предприятии.

В современной, быстро меняющейся, обстановке перехода к рынку, управлению предприятия постоянно необходимо проводить анализ деятельности фирмы для принятия управленческих решений. Для анализа и принятия решений необходима исходная информация, такую информацию получают из ряда показателей, одним из которых является себестоимость.

Актуальность темы работы заключается в том, что для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений необходимо знать свои затраты и в первую очередь разбираться в информации о производственных расходах. Анализ издержек помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели. В бухгалтерском управленческом учете есть подход к калькулированию, когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать только прямые затраты, она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т.е. расходов, непосредственно связанных с производством. Такой метод учета затрат носит название «директ-костинг».

Целью работы является изучение системы «директ-костинг» и ее особенностей. Задачами работы являются:

1. изучение особенностей системы «директ-костинг»;

2. определение преимуществ и недостатков системы «директ-костинг»;
3. рассмотрение проблемы адаптации и применения системы «директ-костинг» в российской учетной политике.

Объектом исследования выступают методы учета себестоимости в организации. Предметом исследования является метод калькулирования себестоимости по переменным расходам - «директ-костинг».

Для написания работы были использованы нормативные документы, учебная литература, периодические издания.

ОБРАЗЕЦ

## 1. Понятие и особенности системы «Директ-костинг»

Способ планирования и расчета затрат на производство и реализацию продукции в настоящее время часто применяемый на российских предприятиях - метод калькулирования себестоимости на основе прямых затрат (direct-costing). Создателем данного учения является американский экономист Джонатан Гаррисон. В основе данной системы лежит идея о безусловности и неизбежности осуществляемых накладных затрат в планируемом периоде, что обуславливает отношения к ним как фиксированным условно постоянным затратам периода. Суть данного метода такова: в себестоимость продукции включаются (и соответственно участвуют в оценке запасов) только все переменные затраты.

Рассмотрим различные точки зрения относительно становления и развития системы учета затрат по системе «директ-костинг» (таблица 1).

Таблица 1 – Теоретическая сущность системы «директ-костинг»

Автор	Характеристика
Е.Ю. Воронова	«Директ-костинг» означает, что только прямые затраты включаются в себестоимость продукции, а все косвенные издержки, в том числе и переменные производственные накладные расходы, считаются затратами текущего периода и списываются на себестоимость продаж
В.А. Артюшенко	«Директ-костинг» - система учета затрат и калькулирования, согласно которой только переменные производственные затраты включаются в себестоимость продукции и в оценку конечных запасов, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции
В.В. Михайлина	Система учета затрат «директ-костинг» основана на учете и калькулировании неполной, ограниченной себестоимости. Последняя включает затраты прямые и переменные, то есть зависящие от изменений объема производства. Она калькулируется на основе производственных расходов, связанных с выпуском продукции (работ, услуг), даже если они в отдельных случаях носят косвенный характер
А.А. Аскарлов	Сущность системы «директ-костинг» состоит в разделении общих издержек предприятия на постоянные - не зависящие от количества продукции, произведенной за определенный период, и переменные - изменяющиеся пропорционально количеству продукции, произведенной за тот же период.
Н.Ф. Данилов	«Директ-костинг» представляет собой способ сбора информации, необходимой для управленческого анализа
И.А. Аврова	Система «директ-костинг» является одной из наиболее широко используе-

Автор	Характеристика
	мых систем внутри производственного управленческого учета. Она складывается из элементов учета, контроля, анализа, прогнозирования и принятия управленческих решений
А.А. Ефремова	Смысл «директ-костинга» в том, что при определении себестоимости отсекаются условно-постоянные расходы, то есть расходы периода, которые не зависят от эффективности менеджмента и от объемов производства
Н.Ф. Мушенко	Система «директ-костинг» служит информационной основой маржинального подхода в управлении
С.А. Пивкин	Система «директ-костинг» в силу своих ограничений часто бывает не применим и не решает важнейших экономических вопросов: определение рентабельности продукции, планирование на долгосрочный период и т.д.
Н.В. Малиновская	Сущность системы «директ-костинг» заключается в разделении затрат на постоянные и переменные
И.Э. Гущина	Система «директ-костинг» предполагает оценку расходов, непосредственно связанных с производительностью и поддающихся контролю. Определение прямых издержек

Таким образом, анализ степени исследования системы «директ-костинг» в переходной экономике показывает, что, несмотря на внимание отечественных ученых к данной проблеме, многие ее аспекты, до сих пор исследованы недостаточно. Кроме того, не разработана четкая классификация затрат, влияющих на себестоимость продукции. Следовательно, распределение косвенных затрат на производство продукции не осуществляется, и косвенные расходы периодически списываются на финансовый результат. Исчисление неполной себестоимости продукции и проведение анализа прямых расходов дает возможность получить дополнительный инструментарий для принятия управленческих решений в области безубыточности производства, ценообразования.

По способу включения в себестоимость продукции затраты организации в системе учета «Директ – костинг» подразделяются на:

- прямые затраты, предусмотренные технологией производства конкретного вида продукции, работ, услуг, которые могут быть непосредственно отнесены на себестоимость объекта калькулирования в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов;
- косвенные затраты, связанные с производством всех или группы объектов калькулирования, которые могут быть отнесены на себестоимость объекта

калькулирования только установленными методами распределения. Косвенными являются затраты, связанные с организацией и обслуживанием производственного процесса, управлением подразделениями.

Современная система «Директ - костинг» предлагает два варианта учета:

- простой «Директ – костинг», при котором в составе себестоимости учитываются только прямые переменные затраты
- развитой «Директ – костинг», при котором в себестоимость включаются прямые переменные и прямые постоянные расходы.

Для некоторых предприятий в силу отраслевой специфики и технологических особенностей происходит объединение таких понятий как «прямые затраты» и «переменные затраты» в практике управления затратами организация учета затрат и результатов по системе простого «Директ – костинга» может быть представлена следующим образом:

- прямые условно-переменные расходы, которые связаны непосредственно с производственным процессом и находятся в прямой зависимости от объемов выпускаемой продукции, собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства»;
- условно - постоянные расходы в части управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) по дебету счета 90 «Продажи».

Однако, необходимо отметить, что наиболее важным моментом применения модели развитого «Директ – костинга» является анализ накладных издержек и соотнесение их с общим объемом брутто-прибыли, а также формирование системы прямого отнесения затрат на объекты калькулирования.

Обобщенная классификация и структуризация всех косвенных затрат позволяет строить эффективную систему планирования и контроля над накладными расходами, осуществляя комплекс мероприятий постепенного «выпрямления» издержек.

К таким расходам можно отнести следующие статьи затрат: работы и услуги производственного характера, арендная плата, лизинговые платежи и информационные услуги по основному оборудованию, инструмент и оснастка для основного технологического оборудования и другие издержки, составляющие значительный удельный вес в общем объеме затрат.

Одним из применяемых методов распределения прямых расходов производственных подразделений между номенклатурой выпускаемой продукции является способ расчета на основе объема произведенной продукции в натуральном выражении. Данный метод применяется для подразделений, выпускающих однородную продукцию.

Метод распределения на основе утвержденных баз и выбранных расчетных ставок базируется на следующей информации: удельные нормы потребления, машинозатраты, трудозатраты и др. коэффициенты.

Идентификацию расходов, подлежащих «выпрямлению» по местам возникновения затрат, установление факторных коэффициентов, выбор метода отнесения прямых затрат на объекты калькулирования, особенно важно выполнить на этапе формирования бюджета путем моделирования системы.

Планирование прямых затрат в ходе составления бюджета предприятия представляет собой процесс консолидации и систематизации преопределенных и вычисляемых величин прямых издержек.

Прямые условно постоянные затраты номенклатуры работ в бюджет включаются на основе экспертной информации предварительной оценки и анализа структуры применения и стоимости используемых ресурсов.

Пропорциональные издержки определяются линейным уравнением. Аргументом выступает планируемый объем номенклатуры производимой продукции, а коэффициентом пропорциональности является норма расхода производительных, сервисных или материальных ресурсов

Определив сущность «Директ – костинга» как системы управленческого (производственного) учета, основанной на делении расходов на постоянные и пе-

ременные в зависимости от изменения объема производства, можно выделить присущие ему особенности, положительные моменты и проблемы.

Главной особенностью «Директ – костинга», основанного на классификации расходов на постоянные и переменные, является то, что себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете и с заданной периодичностью списывают непосредственно на дебет счета финансовых результатов, например, счет 99 «Прибыли и убытки».

Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года, и незавершенное производство.

При системе «Директ – костинг» схема построения отчетов о доходах многоступенчатая. В них содержатся, по крайней мере два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль.

Отчет о доходах не обязательно должен быть двухступенчатым. Если переменные затраты подразделять на производственные и непроизводственные, то данный отчет о доходах будет трехступенчатым. В этом случае на первом этапе определяется производственный маржинальный доход как разность между объемом реализованной продукции и переменными производственными затратами. На втором этапе как разность между производственными маржинальными и внепроизводственными переменными затратами определяется маржинальный доход в целом по предприятию, на третьем этапе – прибыль путем вычитания из общей суммы маржинального дохода суммы постоянных расходов. Отчеты о доходах можно изменять подразделением общей суммы постоянных затрат на два различных мелких блока. Этот метод можно было бы назвать «многоблочной системой».

Важной особенностью «Директ – костинга» является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и прибылью.

Для обеспечения этих аналитических расчетов необходимо вести отдельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по изделиям.

Большое значение здесь имеет установление связей и пропорций между затратами и объемами производства. Используя методы корреляционного и регрессивного анализа, математической статистики, графические методы, можно определять формы зависимости затрат от объема производства или загрузки мощностей; строить сметные уравнения, получать информацию о прибыльности или убыточности производства в зависимости от его объема; прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от факторов объема или мощности, то есть решать стратегические задачи управления предприятием.

## **2. Преимущества и недостатки системы «Директ–костинг» в сравнении с другими системами управленческого учета**

Система «Директ – костинг» сосредотачивает 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.

Основное достоинство системы учета сумм покрытия в том, что на основе информации, получаемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управлению предприятием. В первую очередь это касается возможностей проводить эффективную политику цен.

С учетом по системе «Директ – костинг» также связана возможность проведения демпинговой политики, расчета и выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации.

Имея учетные данные об ограниченной себестоимости и суммах покрытия (маржинальном доходе) по изделиям, можно решать такие управленческие задачи, как оптимизация ассортимента выпускаемой продукции, целесообразность принятия дополнительного заказа по ценам ниже обычного, производство комплектованных внутри предприятия или наоборот закупка их на стороне, определение оптимального размера партии или серии продукции, выбор и замена оборудования и другие.

Еще одно важное достоинство системы - это то, что ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат: себестоимость становится более «наглядной», а отдельные затраты - лучше контролируемы. Так как чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассеивается внимание между ними, тем слабее становится контроль.

В последнее время наблюдается тенденция роста удельного веса постоянных расходов. Поэтому повышаются требования к обоснованности планирования и нормирования величин этих расходов.

«Директ - костинг» дает возможность быстро контролировать постоянные расходы, так как часто в процессе контроля над себестоимостью используются нормативные (стандартные) затраты или гибкие сметы.

Применяя «Стандарт – кост» в «Директ – костинге», устанавливают нормы на постоянные затраты, при этом в основе контроля гибких смет лежит разделение затрат на постоянные и переменные.

При системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит из одного периода в другой, поэтому контроль за ними ослабевает. «Директ - костинг» помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Однако организация производственного учета по системе «Директ - костинг» связана с рядом проблем, которые вытекают из особенностей, присущих этой системе:

- возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так много. В основном расходы полупеременные, а значит, возникают трудности в их классификации. Кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному;
- противники «Директ – костинга» считают, что постоянные расходы также участвуют в производстве данного продукта и, следовательно, должны быть включены в его себестоимость. «Директ - костинг» не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость. Для этого требуется дополнительное распределение условно постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства;
- ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей не отвечает требованиям нашего учета, одной из главных задач которого до последнего времени являлось составление точных калькуляций;
- необходимо в ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, обеспечивать покрытие всех издержек предприятия.

- значительное искажение общей суммы прибыли за текущий период, поскольку остатки незавершенного производства оцениваются в разрезе лишь переменных производственных расходов;
- несоответствие (вследствие той же причины) размера действительной себестоимости выпущенной продукции с показателем «сокращенной» себестоимости, исчисленной по статьям переменных затрат, что резко снижает достоверность учета;
- несовпадение результатов финансового учета (и финансовых отчетов) с результатами производственного учета, вследствие чего снижается доверие контролирующих органов - финансового, налогового управления и других - к руководству фирмы, что ведет к негативным последствиям;
- нерешенность проблемы распределения постоянных (косвенных) расходов, которые также участвуют в процессе производства продукции, а значит, должны быть включены в себестоимость;
- сложность в определении номенклатуры элементов калькулирования или деления расходов на переменные и постоянные.

При системе «директ – костинг» не определяются полные затраты на изготовление продукции. Поэтому эта система не отвечает одной из основных целей отечественного бухгалтерского учета - составлению точных калькуляций. Однако следует иметь в виду, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции с максимальной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно не было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. С этой точки зрения самой точной является калькуляция по переменным (прямым) расходам, которая получается при калькулировании по системе «Директ - костинг». В этом случае в калькуляцию включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия следует считать не полноту включения затрат в себестоимость, а способ отнесения на то или иное изделие.

Кроме того, постоянные затраты в основной своей массе не связаны с производством данного конкретного изделия, а носят, как правило, периодический характер и связаны с выпуском всего объема продукции предприятия. Поэтому понятие о том, что эти расходы также должны в обязательном порядке включаться в расчет себестоимости изделия можно усомниться.

### **3. Использование «Директ-костинг» в учете затрат и определении результатов**

Применение «директ-костинг» на практике предполагает, что прямые производственные затраты с кредита счетов 10,70,69 собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Переменная часть общепроизводственных расходов с 25 счета также списывается на 20, 23 счета. Таким образом, применение «директ-костинг» предполагает дифференцированный учет общепроизводственных расходов. Их следует разделить на постоянную и переменную части. К счету 25 создаются два субсчета: 25-1 «Общепроизводственные переменные расходы» и 25-2 «Общепроизводственные постоянные расходы». Оборот счета 25-1 в конце отчетного периода, распределяясь по носителям затрат, списывается на счет 20 «Основное производство». Счет 25-2 закрывается счетом 90 «Продажи». Общехозяйственные расходы, формируемые на счете 26, также списываются на уменьшение выручки от реализации продукции.

Таким образом, себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете и с заданной периодичностью списывают непосредственно на дебет счета финансовых результатов, например «Прибыли и убытки». Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они

были произведены. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года и незавершенное производство. При системе «директ-костинг» схема построения отчетов о доходах многоступенчатая (табл. 1). В них содержатся, по крайней мере, два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль.

Маржинальный доход (МД) – разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав МД входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из МД постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли. Выбранный метод калькулирования влияет не только на величину себестоимости продукции, но и на форму отчета о прибылях и убытках.

Отчет о доходах не обязательно должен быть двухступенчатым. Если переменные затраты подразделять на производственные и непроизводственные, то данный отчет о доходах будет трехступенчатым. В этом случае на первом этапе определяется производственный маржинальный доход как разность между объемом реализованной продукции и переменными производственными затратами. На втором этапе как разность между производственными маржинальными и внепроизводственными переменными затратами определяется маржинальный доход в целом по предприятию, на третьем этапе - прибыль путем вычитания из общей суммы маржинального дохода суммы постоянных расходов. Отчеты о доходах можно изменять подразделением общей суммы постоянных затрат на два различных мелких блока. Этот метод можно было бы назвать «многоблочной системой». Важной особенностью «директ-костинга» является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и прибылью.

Прежде всего применение «директ-костинг» позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности. В современных условиях управляющие должны

знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: «самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги). Решить эту задачу можно лишь используя систему «директ-костинг». Калькулирование переменной себестоимости помогает бухгалтеру-аналитику оперативно решать ряд управленческих задач, причем расчеты полной себестоимости не дают подобных результатов.

Система «директ-костинг» позволяет проводить эффективную политику ценообразования. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправданно даже в том случае, когда оплата за них не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до определенного предела, называемого «нижней границей цены». За пределами этой границы выполнение подобных заказов нецелесообразно. Рассчитать значение границы позволяет система «директ-костинг».

Управленческие решения подобного рода разрушают традиционные для отечественного калькулирования представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции. Наконец, данная система позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат - лучше контролируемы. Система «директ-костинг» находит все более широкое применение в отечественной бухгалтерской практике.

Большое значение здесь имеет установление связей и пропорций между затратами и объемами производства. Используя методы корреляционного и регрес-

сивного анализа, математической статистики, графические методы, можно определять формы зависимости затрат от объема производства или загрузки мощностей; строить сметные уравнения, получать информацию о прибыльности или убыточности производства в зависимости от его объема; прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от факторов объема или мощности, то есть решать стратегические задачи управления предприятием.

Таким образом, «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.

Основное достоинство системы учета сумм покрытия в том, что на основе информации, получаемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управлению предприятием. В первую очередь это касается возможностей проводить эффективную политику цен.

С учетом по системе «директ-костинг» также связана возможность проведения демпинговой политики, расчета и выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации. Имея учетные данные об ограниченной себестоимости и суммах покрытия (маржинальном доходе) по изделиям, можно решать такие управленческие задачи, как оптимизация ассортимента выпускаемой продукции, целесообразность принятия дополнительного заказа по ценам ниже обычного, производство комплектующих внутри предприятия или наоборот за-

купка их на стороне, определение оптимального размера партии или серии продукции, выбор и замена оборудования и другие.

#### **4. Проблема адаптации и применения системы «Директ-костинг» в российской учетной политике**

Прилагая усилия к развитию и внедрению управленческого учета на российских предприятиях нельзя забывать как о национальных особенностях развития экономики России, так и об опыте развитых стран мирового сообщества.

За последние годы осуществлены попытки объяснения теоретических основ управленческого учета в основном на примере зарубежных стран, однако, четкого определения специфических для России функций этого вида учета пока не выработано. При этом положении вещей переход на рыночные отношения, изменения в организации бухгалтерского учета требуют решения данной проблемы, тем более, что в России состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и нормы обязательных, а также амортизационных отчислений, и налоговая система подвержены достаточно частым изменениям.

К проблемам управленческого учета, по-нашему мнению, необходимо подходить через понимание исторических особенностей развития страны и национальных особенностей ментальности населения, которому предстоит проводить в жизнь реформы, призванные перевести Россию в разряд стран с развитой экономикой.

В настоящее время интерес к проблемам управленческого учета все возрастает. Управленческий учет необходим как некоммерческому или государственному предприятию, так и коммерческим производителям продукции или организациям, предоставляющим услуги. Если какая-нибудь благотворительная организация намерена осуществить эффективное планирование на будущее и увеличить до максимального предела отдачу от своих ресурсов то, чтобы помочь своим мене-

дателям достичь этих целей, ей необходима качественная информация управленческого учета в той же степени, в какой она нужна любой компании, нацеленной на получение прибыли.

Как показывает анализ отчетности российских предприятий, есть и позитивные сдвиги в корпоративном управлении ряда компаний начиная с 2000 года. Главный из них – улучшение качества финансовой отчетности. Крупнейшие российские компании стали предоставлять отчетность, составленную по международным стандартам (или GAAP US), причем некоторые не только по итогам за год, но и за полугодие и даже квартал. В частности, это ОАО “ЛУКОЙЛ”, РАО “ЕЭС России”, ОАО “Газпром” и т.д. Однако по-прежнему акционерам трудно разобраться в бухгалтерской отчетности, поскольку лишь немногие компании предоставляют подробную пояснительную записку такой отчетности.

Управленческий учет в России получает все более широкое распространение, прежде всего в филиалах западных и крупных российских компаниях. Встречаются два типа отношений к управленческому учету:

1. первый тип отношения характерен для представительств и филиалов зарубежных компаний. Такие клиенты хорошо знают и формулируют требования к управленческой информации корпоративного масштаба. Они требуют тщательного сбора данных, которые затем обрабатываются на уровне материнской компании. При этом существует большая задержка во времени. При этом теряется роль оперативных данных, предназначенных для целей краткосрочного планирования и оперативного управления. Такой подход представляется нацеленным лишь на стратегические аспекты управленческого учета.
2. второй тип - крупные российские предприятия. Такие организации в управленческом учете прежде всего ориентируются на учет затрат и оценку себестоимости продукции.

Кроме того, технические задания на внедрение управленческого учета в проектах внедрения в этих компаниях составляют, как правило, главные бухгалтеры. В результате в модулях автоматизированных систем управления очень ча-

сто реализуются функции, повторяющие инструкции и положения по ведению финансового учета для целей налогообложения.

Однако в последнее время появляются предприятия, пытающиеся использовать и расширить мировой опыт управленческого учета, адаптировать его к условиям российского рынка. Это, как правило, молодые и агрессивно развивающиеся компании, работающие в развитых секторах рынка в условиях жесткой конкуренции.

Адаптация бухгалтерского учета и отчетности России к международным учетным стандартам зависит не только от решения методологических, организационных и технических вопросов в области бухгалтерского учета, но и от степени развития рыночных отношений в деятельности организаций.

Например, Положение о бухгалтерском учете и отчетности разрешает использовать метод начисления в реализации продукции (она может считаться реализованной в момент отгрузки и предъявления платежных документов), однако ввиду недостаточной платежеспособности многих покупателей поставщики продукции не рискуют перейти на указанный метод и продолжают использовать кассовый метод учета реализации.

При недостаточной стабильности хозяйственных связей между организациями многие из них вынуждены создавать значительные сверхнормативные производственные запасы, что существенно затрудняет оценку остатков производственных запасов на начало и конец отчетного периода, а, следовательно, и оценку израсходованных материальных ресурсов.

Нужно учитывать и тот факт, что при действующей налоговой системе часть организаций сознательно искажает учетные данные, влияющие на размеры объема реализации, прибыли, следовательно, и налогов. В таких организациях адаптация бухгалтерского учета и отчетности к международным стандартам становится особенно затрудненной.

## Заключение

В настоящее время «Директ - костинг» применяется в нескольких вариантах: классический «Директ - костинг», предполагающий калькулирование по прямым (основным) затратам (все переменные); система переменных затрат - калькулирование осуществляется по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы; система учета затрат в зависимости от загрузки производственных мощностей - в калькуляцию включаются все переменные расходы и часть постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.

Общая характерная черта данных вариантов системы «Директ - костинг» заключается в том, что калькулируется не полная, а частичная себестоимость. Для современного этапа развития учета на Западе в широком смысле характерным является процесс интеграции собственно учета, анализа, контроля и принятия управленческих решений в единую систему управления предприятием, основанную, прежде всего на применении компьютеров и ориентирующуюся на выбор стратегических целей экономического и финансового развития фирмы. Одна из таких систем – это система контроллинга, получившая за рубежом довольно широкое распространение. Одним из основных элементов и необходимых условий этой системы является организация учета затрат по системе «Директ - костинг».

Процесс экономической интеграции, создания ТНК, различного рода совместных фирм и предприятий обусловил необходимость разработки и внедрения международных бухгалтерских стандартов. Идея «Директ - костинг» нашла отражение и в международных стандартах по бухгалтерскому учету, касающихся отражения затрат и формирования финансовых результатов.

В России по мере обособления предприятий с различной формой собственности, включения механизмов свободного ценообразования и самостоятельного планирования ассортимента выпускаемой продукции, развития других сторон

рыночной экономики появится и постепенно будет возрастать потребность в «Директ - костинг», от этого будет зависеть дальнейший рост эффективности учета.

Наличие математического и программного обеспечения и средств вычислительной техники, расширение сферы их применения являются материальной предпосылкой практического использования системы «Директ - костинг» на отечественных предприятиях.

Итак, в заключение можно сделать вывод, что использование метода «директ-костинг» позволяет предприятию заострить внимание на изменении маржинального дохода, как по предприятию в целом, так и по отдельным видам продукции; выявить изделия с наибольшей рентабельностью, что позволит изменить производственную программу для получения максимального объема прибыли. Система подает сигналы руководству о необходимости переориентирования производства, что очень важно для достижения целей минимизации риска и снижения важной особенностью «директ-костинга» является то, что с его помощью можно изучить взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и прибылью.

ОБЪЕКТ

## Список использованной литературы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете»: [федеральный закон № 402-ФЗ: принят Государственной Думой 6 декабря 2011 г. (в редакции от 28.12.2013): – [Электронный ресурс] - Компания «Консультант» П., 2014
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н (в редакции Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 N 186н)
3. Абрегова М. К., Тхамокова С. М., Урусова М. И. Организация учета затрат и результатов по системе «Директ-костинг» [Текст] // М.К. Абрегова, С.М. Тхамокова, М.И. Урусова. - Пространство экономики. 2008. №1-2. С.7-9.
4. Безбородова Т. И., Макеева Е. М. Сравнение сочетания калькуляционных систем [Текст] // Т.И. Безбородова, Е.М. Макеева. - Никоновские чтения. 2010. №15. С.164-166.
5. Борискина И. П. Системы учета неполной себестоимости «Директ-костинг»: преимущества и недостатки [Текст] // И.П. Борискина. - Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки . 2013. №3-1. С.26-31.
6. Вахрушева О.Б. Управленческий учет: курс лекций [Текст] / О.Б. Вахрушева. – М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
7. Волкова Е.А. Применение системы «Директ-костинг» на предприятии с целью повышения эффективности учета затрат [Текст] // Е.А. Волкова. - Достижения вузовской науки . 2013. №7. С.287-291.
8. Дёгтев Г.И. Совершенствование метода учета затрат на производственном предприятии [Текст] // Г.И. Дёгтев. - Достижения вузовской науки . 2015. №16. С.122-126.
9. Зенина Е.В. Аналитические преимущества нетрадиционных методов ценообразования [Текст] // Е.В. Зенина. - Universum: экономика и юриспруденция . 2014. №6 (7). С.3.
10. Иванова Ж.А. Организация учета затрат и результатов в системе «Директ-

- костинг» [Текст] // Ж.А. Иванова. - Вестник БГУ . 2011. №2. С.3-13.
11. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по фин. - экон. специальностям [Текст] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2010. - 574 с.
  12. Никитченко С.А., Маршалок М.С., Радько В.И. Управление производственными затратами предприятий [Текст] // С.А. Никитченко, М.С. Маршалок, В.И. Радько. - Актуальные вопросы современной науки . 2014. №31. С.250-256.
  13. Плотоаева Т.Ф., Якушина В.А. Система «Директ-костинг» как инструмент управления предприятием [Текст] // Т.Ф. Плотоаева, В.А. Якушина. - Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. 2013. №12. С.134-138.
  14. Цыренова И.Б., Дашиев Б.Ц. Теоретическая сущность системы «Директ-костинг» [Текст] // И.Б. Цыренова, Б.Ц. Дашиев. - Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. №4-2. С.66-70.
  15. Янковский К.П. Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО [Текст] / К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь. – СПб.: Питер, 2011. - 368 с.