

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Белорусский государственный экономический университет

**СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ
ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И МЕХАНИЗМ
ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ
О РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

Материалы Международной
научно-практической конференции

Пинск, 7-8 февраля 2002 г.



Минск 2003

УДК 338.242 (476)
ББК 65.9 (4Б)
С69

Статьи представлены в авторской редакции

С69 Социально-экономические проблемы формирования и механизм функционирования рыночной экономики в Республике Беларусь: Материалы Международ. науч.-практ. конф. Пинск, 7-8 февраля 2002 г. – Мн.: БГЭУ, 2003. – 500 с.

ISBN 985-426-848-9.

УДК 338.242 (476)
ББК 65.9 (4Б)

ISBN 985-426-848-9

© Белорусский государственный
экономический университет, 2003

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» И ЕГО ВНЕДРЕНИЕ В ОТЕЧЕСТВЕННУЮ ПРАКТИКУ

Н.В. Бокша

Пинский высший банковский колледж

В условиях перехода к рыночным отношениям эффективное управление коммерческой деятельностью предприятия все в большей степени зависит от уровня ее информационного обеспечения. Применяемая в настоящее время отечественная система учета издержек во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. На наших предприятиях применяется затратный метод учета, предусматривающий учет и исчисление издержек на единицу произведенной продукции. Оперативный контроль издержек необходим для того, чтобы выявить наилучший вариант использования труда и материальных ресурсов. Это привело к созданию и распространению опера-

тивно-калькуляционного учета производства и реализации продукции — системе учета «директ-костинг».

Мировой опыт свидетельствует об эффективности использования данного метода учета, в основе которого лежит исчисление сокращённых издержек единицы продукции и определение маржинальной прибыли (дохода). Исторически маржинальный подход стал применяться в развитых странах тогда, когда прекратила существование модель экстенсивного развития производства, и ей на смену пришла новая модель — модель интенсивного развития, применение которой потребовало решения стратегических задач управления на основе разделения издержек на прямые и косвенные, основные и накладные, постоянные, переменные и условно-постоянные, условно-переменные, производственные и периодические.

Следует заметить, что в странах с рыночной экономикой система «директ-костинг» широко распространена. Например, в Германии и Австрии данная система получила наименование «учет частичных издержек», или «учет суммы покрытия», в Великобритании ее называют «учетом маржинальных издержек», во Франции — «маржинальным учетом» и т.д.

При характеристике этой системы в отечественной экономической литературе часто встречается термин «учет ограниченных, неполных или сокращенных издержек» в расчете на единицу производимой продукции. В данном случае также употребляется термин «маржинальный метод учета». Это связано с тем, что главным показателем при системе «директ-костинг» является маржинальный доход, с помощью которого определяется окупаемость постоянных и переменных издержек производства товара с определенным жизненным циклом, устанавливается цена безубыточной реализации продукции, определяется ассортиментная и товарная политика предприятия и на основании этого принимаются соответствующие управленческие решения. В этих условиях термин «маржинальный метод» для отечественных экономистов становится более понятным и значимым, чем «директ-костинг». Несмотря на это, термин «директ-костинг» вошел в отечественную учетную теорию сравнительно недавно и сразу приобрел широкую популярность.

На начальном этапе практического применения системы «директ-костинг» в издержки единицы продукции включались только прямые издержки, а все виды косвенных издержек списывались непосредственно на финансовые результаты. Это вытекает из названия системы — Direct-Costing-System (система учета прямых издержек). Затем «директ-костинг» трансформировался в такую учётную систему, когда издержки на единицу продукции рассчитывались не только в части прямых переменных издержек, но и в части косвенных переменных издержек. Отсюда следует некоторая условность в определении данного понятия.

Современный «директ-костинг» имеет два варианта:

1) простой «директ-костинг», основанный на использовании в учете данных только о переменных издержках;

2) развитой «директ-костинг», при котором в издержки на единицу продукции, наряду с переменными издержками, включаются и прямые постоянные издержки на производство и реализацию товаров.

Если рассматривать данную модель в обобщенном виде, то сущность системы «директ-костинг» состоит в подразделении издержек на постоянные и переменные или условно-постоянные и условно-переменные их составляющие в зависимости от изменения объема производства, причем издержки на единицу продукции планируются и учитываются только в части переменных издержек. Разница между выручкой от реализации продукции и переменными издержками представляет собой маржинальный доход. При этой системе постоянные издержки в расчет издержек на единицу продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли предприятия.

На основании отчетных показателей о прибылях и убытках при системе «директ-костинг» проанализируем финансовые результаты по Пинскому ОАО «Полесье» (см. табл.). Из приведенных показателей видно, что издержки производства и финансовые результаты по различным видам продукции ОАО «Полесье» изменяются в зависимости от конъюнктуры рынка. Например, по объединению получено прибыли от производства детских платьев – 42,8 %, женских костюмов – 32,5, женских жакетов – 19,8, женских платьев – 4,9 % от общей суммы прибыли. Средняя рентабельность произ-

водства этих видов товара составляет 16,1 %, рентабельность производства детских платьев – 30,8. Низкая прибыль получена от производства женских платьев, причём эффективность их снижается. Это значит, что данная модель находится на стадии спада ее жизненного цикла. В этом случае объединению необходимо в ближайшее время пересмотреть и подготовить к выпуску новую модель, которая будет пользоваться спросом на рынке.

Таблица

Анализ финансовых результатов и издержек по системе «директ-костинг» по ОАО «Полесье»

Наименование товара	Модель	Выручка	Переменные издержки	Маржинальный доход	Постоянные издержки	Прибыль
Костюмы женские	C0107-01	9953,2	6691,1	3262,1	2406,2	855,9
Жакеты женские	C2904-02	2821,6	1698,0	1123,6	601,9	521,7
Платья женские	C4580-01	1437,9	1019,6	418,3	288,7	129,6
Платья детские	C4983-00	4794,9	2382,5	2412,4	1282,9	1129,5

Анализируя показатели табл., можно сделать вывод, что системе учета «директ-костинг» присущи следующие черты:

– постоянная направленность учёта, в первую очередь, на определение промежуточного результата маржинального дохода;

– учет продукции только в разрезе переменных издержек и определение общих производственных издержек в расчете на единицу продукции (переменные издержки при выпуске костюмов женских составили 9,5 тыс. р., жакетов женских – 14,8, платьев женских – 7,2, платьев детских – 4,2 тыс. р.);

– учет постоянных издержек в целом по предприятию и их отношение на уменьшение операционной прибыли для определения конечного финансового результата (постоянные издержки по видам продукции составили соответственно 3,4; 5,2; 2,0 и 2,2 тыс. р. на единицу);

– определение маржинального дохода как базы процесса оперативного управления ценами и ценообразованием (удельный вес маржинального дохода в общем доходе по видам продукции составил соответственно 45,2; 15,6; 5,8 и 33,4 %);

– определение взаимосвязи и взаимозависимости между объемом реализации продукции, издержками производства и прибылью;

– установление точки окупаемости, при которой выручка от реализации продукции равняется постоянным и переменным издержкам.

«Директ-костинг» позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным товарам; выявить изделия с большей или меньшей эффективностью и перейти в основном на выпуск товаров с большей рентабельностью, так как разница между ценой реализации и суммой переменных издержек не скрывается в результате списания постоянных издержек на себестоимость отдельных товаров с определенным жизненным циклом. Система обеспечивает возможность мгновенного реагирования производства в ответ на изменяющиеся условия рынка. Необходимо отметить еще одно достоинство системы «директ-костинг», которое состоит в том, что ограничение себестоимости только переменными издержками позволяет упростить процессы нормирования, планирования, учета и контроля издержек. Система учета «директ-костинг» способствует осуществлению оперативного контроля за постоянными издержками, так как в процессе производства и контроля за общими издержками производственной деятельности используются стандартные (нормативные) издержки (то есть «директ-костинг» организуется в сочетании с системой «стандарт-кост»). Применяя стандарты в системе «директ-костинг», устанавливают нормы как на постоянные, так и на переменные издержки. При проведении контроля на основе гибких смет руководствуются разделением издержек на постоянные и переменные, при этом необходимо иметь в виду, что при системе учета полных издержек часть нераспределенной суммы накладных издержек переходит от одного периода к другому, в результате этого контроль за ними ослабевает. В этом случае «ди-

рект-костинг» помогает снизить трудоёмкость распределения накладных издержек.

Таким образом, теоретические и практические исследования данной системы, а также анализ полученных результатов позволяют выделить некоторые недостатки, присущие данной системе «директ-костинг»:

– в случае использования в конкурентной борьбе демпинга-реализации произведенных товаров по заведомо заниженным ценам для достижения привилегированного положения на конкретном рынке – возникает некоторая опасность, что масса неделимых постоянных издержек может быть не покрыта маржинальным доходом, то есть предприятие может попасть в зону убытков.

– противники системы «директ-костинг» утверждают, что в практической деятельности возникают трудности при разделении издержек на переменные и постоянные. Однако это зависит от длительности рассматриваемого периода времени, анализируемого диапазона объемов выпуска товара и его жизненного цикла. В то же время утверждается, что постоянные издержки так же принимают участие в производстве продукции и должны быть включены в издержки единицы продукции. В результате требуется дополнительное распределение условно-постоянных издержек, когда необходимо знать полные издержки на единицу продукции или издержки незавершенного производства. В этом случае стоимость издержек может быть занижена.

– ведение учета в разрезе только производственных издержек, то есть по сокращенной номенклатуре статей, не отвечает требованиям отечественной системы учета, так как отсутствует расчет полных издержек производственной продукции.

Теперь проанализируем возможность и целесообразность применения системы «директ-костинг» в управлении отечественными предприятиями. В доперестроечный период традиционным для отечественного учета являлся калькуляционный вариант, при котором учет был направлен на получение данных о полных издержках продукции, производимой на предприятии. При этом варианте в полные издержки продукции включаются все издержки пред-

приятия, независимо от их деления на постоянные и переменные, основные и накладные, прямые и косвенные, производственные и периодические. Издержки, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, в течение месяца накапливаются на собирательно-распределительных счетах, а затем переносятся на издержки соответствующей продукции, пропорционально выбранной базе.

Применение учетной практики на отечественных предприятиях по системе «директ-костинг» - это требование времени. Ее внедрение способствовало бы повышению эффективности производственной и коммерческой деятельности предприятий, возрастанию роли контроля, аналитичности и достоверности получаемых показателей, а также более полному выявлению и использованию резервов снижения издержек производства в расчете на единицу продукции.

Практические аспекты организации управленческого учета - внутреннее дело предприятия. Администрация сама решает вопросы о необходимости и пределах применения этого вида учета. При положительном исходе перед предприятием могут возникнуть некоторые проблемы:

- как классифицировать издержки;
- насколько детализировать участки возникновения издержек и как увязать их с центрами ответственности;
- в разрезе каких видов издержек организовать учет: плановых и фактических, полных или производственных;
- каким образом организовать сочетание управленческого и финансового учета.

В то же время необходимо констатировать, что на отечественных предприятиях управленческий учет еще не нашел широкого распространения, хотя этот вид учета является одним из наиболее эффективных средств при планировании и прогнозировании производственной деятельности предприятия. С помощью этого метода на предприятии можно определить оптимальные пропорции между переменными и постоянными издержками, ценой и объемом реализации продукции, а также минимизировать предпринимательский риск. Оценить по достоинству аналитические возможности управ-

ленческого учета могут только производители, работающие в условиях реального рыночного хозяйства.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	8
<i>Бохонко В.И.</i> Учет природоохранных мероприятий в расчетах эколого-экономической эффективности мелиорации земель	8
<i>Кибак И.А.</i> Экология и законотворчество.....	16
<i>Лыч Г.М.</i> Важнейшие принципы регионального социально-экономического развития.....	24
Секция 1. Проблемы использования мелиорированных земель и обеспечение экологической устойчивости зоны Белорусского Полесья.....	33
<i>Бобровский Н.А., Филипенко В.С., Бобровский Н.Н.</i> Эффективность использования глино-солевых шламов «Беларускалия» в качестве мелиорантов песчаных и торфяных почв Полесья.....	37
<i>Веренич А.Ф., Бобровский Н.А., Рошка Т.Б.</i> Влияние регулируемой поемности на экологическое равновесие биоэнергетических элементов в аллювиальной торфяной почве.....	43
<i>Волков А.Е., Лебедева Л.В., Бегер А.В. и др.</i> Особенности радиоактивного загрязнения почв Припятского Полесья.....	50
<i>Волков А.Е., Лебедева Л.В., Бегер А.В. и др.</i> Локальные проявления загрязнения тяжелыми металлами почв Припятского Полесья	54
<i>Волков А.Е., Лебедева Л.В., Бегер А.В. и др.</i> Особенности миграции радионуклидов в почвах пойменных ландшафтов Припятского Полесья.....	57
<i>Волков А.Е., Лебедева Л.В., Бегер А.В. и др.</i> Распределение радионуклидов в почвах лесов Припятского Полесья.....	61
<i>Волков А.Е., Лебедева Л.В., Бегер А.В. и др.</i> Особенности накопления радионуклидов в живом почвенном покрове лесных фитоценозов Припятского Полесья.....	65
<i>Волков А.Е., Лебедева Л.В., Бегер А.В. и др.</i> Накопление	

радионуклидов в травах пойменных лугов Припятского Полесья.....	65
<i>Волков А.Е., Лебедева Л.В., Бегер А.В. и др.</i> Влияние различных типов почв на накопление Cs-137 в травах пойменных лугов Припятского Полесья.....	68
<i>Жуковская Л.В., Зайцев А.А., Судас А.С. и др.</i> Опыт работы по реабилитации качества жизни в некоторых деревнях Столинского района.....	70
<i>Зайцев А.А., Судас А.С.</i> Оценка дозовой нагрузки жителей критических населенных пунктов Столинского района.....	76
<i>Коваленко В.П.</i> Эффективные технологии управления водно-воздушным режимом на мелиорированных землях.....	80
<i>Коваленко В.П., Копытовских А.В.</i> Некоторые математические предпосылки к технической оценке и классификация мелиоративных систем по эффективности.....	87
<i>Коваленко В. П.</i> Повышение эффективности мелиорированных земель за счет их совершенствования.....	94
<i>Нестеренко Е.К., Германович Н.Е.</i> Экономическая эффективность мелиорированных земель.....	103
<i>Пашкевич В.Л., Григорьев Г.К., Жуковская Л.В.</i> Об естественной резистентности и реактивности организма и их роли при содержании животных в условиях радиоактивного загрязнения местности.....	121
<i>Русецкий А.П., Судас А.С., Бохонко В.И.</i> Методика оценки эколого-экономической эффективности мелиорации земель... ..	124
<i>Судас А.С., Григорьев Г.К.</i> Гигиена выращивания молодняка на крупных свиноводческих комплексах, расположенных на территории радиоактивного загрязнения.....	130
Секция 2. Повышение эффективности функционирования АПК.....	133
<i>Бут-Гусаим А.С.</i> Экономическое обоснование выбора направления сельскохозяйственного использования болотного массива.....	133
<i>Веренич А.Ф., Бохонко В.И., Филипенко В.С.</i> Экономичес-	

кие и социальные проблемы охраны окружающей среды при функционировании сельхозпредприятий.....	136
<i>Веренич А.Ф., Бобровский Н.А., Тыновец С.В. и др.</i> Регулирование поемности торфяных почв с целью повышения плодородия и предотвращения деградации органогенного слоя.....	143
<i>Henryk Wnorowski.</i> Globalne Uwarunkowania Rozwoju Regionów W Sytuacji Polskiej Gospodarki.....	151
<i>Копытовских А.В.</i> Эффективность минимальной обработки почвы в условиях северной зоны Республики Беларусь.....	160
<i>Копытовских А.В.</i> Применение многоуровневых матриц переходных вероятностей в прогнозных расценках экстремумов влагообеспеченности и урожайности сельскохозяйственных культур.....	176
<i>Левчук Е.</i> Современные обусловленности развития Польского сельского хозяйства.....	186
<i>Середич Л.Н.</i> О некоторых путях совершенствования системы налогообложения сельского хозяйства в Беларуси.....	194
<i>Сушко В.И.</i> Методика определения спроса и предложения на формирующихся рынках мясного сырья и мясной продукции Республики Беларусь.....	200
<i>Филипенко В.С.</i> Методика определения прибавок урожайности сельскохозяйственных культур от увлажнительных мероприятий.....	211
Секция 3. Реструктуризация экономики промышленного производства в условиях рыночных отношений.....	229
<i>Анисимовец Т.П., Купрейчик Д.В.</i> О факторном анализе финансовых результатов субъектов хозяйствования.....	229
<i>Ахрамейко А.А., Железко Б.А., Райков Н.В.</i> Инструментальный метод построения рейтинга страховых организаций.....	231
<i>Бокша Н.В.</i> Организация управленческого учета по системе «директ-костинг» и его внедрение в отечественную практику.....	240

<i>Бохонко В.И., Лемешевский В.М.</i> Актуальность стратегического планирования на предприятии.....	247
<i>Валиев Д.А.</i> Выбор целевого рынка в условиях неполной информации на основе нечеткого анализа альтернатив.....	254
<i>Вериго А.В.</i> Концептуальные основы развития страхового бизнеса в транзитивной экономике.....	273
<i>Володько О.В., Кузнецова И.А., Зборина И.М.</i> Стратегическая реструктуризация в условиях трансформационной экономики в Республике Беларусь.....	283
<i>Володько Л.П., Дунько Э.М., Дегтярева И.И.</i> Повышение эффективности бухгалтерского учета на предприятиях с применением передовых компьютерных информационных технологий.....	288
<i>Володько Л.П.</i> Подходы к классификации автоматизированных банковских систем.....	292
<i>Володько Л.П.</i> Использование компьютерных информационных технологий в маркетинге.....	300
<i>Володько Л.П.</i> Организация проведения лабораторных работ по операциям обмена валюты с использованием ППП «Электронная сберкасса».....	305
<i>Володько О.В., Грабар Р.Н., Чмыр Н.Н.</i> Особенности формирования товарной стратегии на предприятии.....	307
<i>Евстафьев В.А.</i> К вопросу о формировании рейтинга в учебном процессе.....	321
<i>Железко Б.А., Ладик П.Л.</i> Методика анализа и прогнозирования суверенных кредитных рейтингов для стран с переходной экономикой.....	327
<i>Железко Б.А., Дударкова О.Ю., Подобед Т.Н.</i> Инструментальный метод многоуровневой экспертизы инвестиционных проектов.....	337
<i>Калинина Э.О.</i> Прогнозирование и планирование развития региона.....	341
<i>Кибак И.А.</i> Экономическая и социально-психологическая экспертиза законопроектов.....	346

<i>Кейта-Станкевич Т.Г.</i> Понятие прав потребителей.....	351
<i>Литвинова Л.Н.</i> Концептуальные подходы к сущности и функциям финансов, финансовых ресурсов и источникам их образования.....	374
<i>Лемешевский В.М.</i> Анализ внешней среды организации.....	383
<i>Лукашевич В.А.</i> Особенности расчета НДС в банках.....	392
<i>Рыкова Л.М.</i> Регулирование интенсивности конкуренции в банковской экономике.....	398
<i>Семиренко Е.П.</i> Роль банков в активизации инвестиционной деятельности.....	406
<i>Семенов Б.Д., Володько О.В.</i> Международный опыт управления на этапе перехода и развития рыночных отношений.....	413
<i>Семенов Б.Д., Володько О.В., Зглюй Т.В.</i> Перспективы развития малого бизнеса (предпринимательства) в Республике Беларусь.....	435
<i>Сорокина Т.В.</i> Проблемы сбалансированности бюджета и пути их решения.....	442
<i>Сплошнов С.В.</i> Система показателей прибыльности банковской деятельности.....	451
<i>Сплошнов С.В.</i> Математическое обоснование расчета банковских рейтингов.....	458
<i>Тарасевич В.Л., Кондратьева Т.Н.</i> Управление капиталом, инвестированным в малый инновационный бизнес.....	465
<i>Филипенко Е.В.</i> Экономическая эффективность отраслей и предприятий различных форм собственности в Брестской области.....	471
<i>Филипенко В.С., Лукашевич Т.Н.</i> Социально-экономическое развитие предприятий на региональном уровне.....	480
<i>Шелег Е.М.</i> Вексельный рынок Республики Беларусь: особенности и направления совершенствования.....	484
<i>Янюк И.</i> Возможности органов местного самоуправления по формированию инвестиционной привлекательности в области экономики Беларуси.....	486
<i>Янюк И.</i> Стратегии конкуренции малых и средних предприятий – их полезность в экономике Беларуси.....	491