

УДК 657 (075.8)

Т. В. Логинова

Ярославский филиал Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Ярославль, email: logtam53@bk.ru

СИСТЕМА ДИРЕКТ-КОСТИНГ: ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ, НЕДОСТАТКИ И ПРЕИМУЩЕСТВА

Ключевые слова: управленческий учет, фактические затраты, система директ – костинг, ограничения и преимущества.

С развитием рыночных отношений и международного сотрудничества в 90-х годах XX века потребовалось углубленное изучение опыта зарубежных предприятий по применению систем управленческого учета: традиционных и современных. Традиционные системы управленческого учета, применяемые на промышленных предприятиях западных стран, классифицируются по нескольким признакам, в частности, по оперативности учета затрат и по полноте затрат, включаемых в производственную себестоимость продукции, работ, услуг. В данной статье рассмотрены особенности системы «директ-костинг», выявлены ее преимущества и недостатки. Актуальность темы связана с тем, что в настоящее время в мировой экономике происходят существенные изменения, происходит развитие информационных технологий. В связи с этим у руководителей компаний возникает необходимость в принятии правильных управленческих решений для дальнейшего функционирования предприятия, а также развития бизнеса. Для получения максимальной прибыли организация должна правильно планировать свои затраты. Чем качественней в организации управленческий учет, тем выше будет прибыльность.

T. V. Loginova

Yaroslavl branch of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Yaroslavl, email: logtam53@bk.ru

DIRECT-COSTING SYSTEM: APPLICATION PRACTICE, DISADVANTAGES AND ADVANTAGES

Keywords: management accounting, actual costs, direct -costing system, limitations and advantages.

With the development of market relations and international cooperation in the 90s of the twentieth century, an in-depth study of the experience of foreign enterprises in the application of management accounting systems: traditional and modern, was required. Traditional management accounting systems used at industrial enterprises in Western countries are classified according to several criteria, in particular, according to the efficiency of cost accounting and the completeness of costs included in the production cost of products, works, services. This article discusses the features of the “direct costing” system, identifies its advantages and disadvantages. The relevance of the topic is due to the fact that significant changes are currently taking place in the world economy, the development of information technologies is taking place. In this regard, the heads of companies have a need to make the right management decisions for the further functioning of the enterprise, as well as business development. To maximize profits, an organization must plan its costs correctly. The better the management accounting in the organization, the higher the profitability will be.

По своей сути себестоимость продукции (работ, услуг) отражает результаты работы организации. Она представляет собой текущие затраты предприятия на производство и продажу продукции (работ, услуг), которые рассчитаны в денежном выражении. По этой причине большинство экономистов относят себестоимость к одному из ведущих экономических показателей деятельности предприятий. Себестоимость формируется за счет прямых и косвенных расходов организации, поэтому вопросы уче-

та таких расходов имеют особое значение для оценки финансового состояния любой компании.

В мировой практике существует разные методы оценки затрат, в том числе и метод «директ-костинг», особенностям применения которого в российской практике и посвящена данная статья.

Цель исследования

Целью данного исследования является описание теории и практики примене-

ния системы «директ-костинг», выявление ее достоинств и недостатков.

Материал и методы исследования

Создателем системы директ – костинг 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. 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.

Есть несколько вариантов учета затрат и калькулирования себестоимости. Выбор оптимального варианта зависит от специфики деятельности компании, а также стоящих перед ней управленческих задач.

Наиболее популярным в России является традиционный метод учета затрат – фактическая себестоимость. Он заключается в списании всех затрат на себестоимость продукции (работ, услуг). Однако, многие предприятия сейчас внедряют систему «директ-костинг».

Термин «директ-костинг» впервые ввёл экономист Джонатан Харрис в 1936 году. Смысл термина заключается в полном переосмыслении значения затрат, в разработке нового подхода включения их в себестоимость продукции (работ, услуг).

Система «директ-костинг» способствует:

- оптимизации производственной программы;
- целесообразности исполнения заказа;
- принятию решения о производстве полуфабрикатов или же их закупку у других компаний;
- приобретению или замене оборудования [3, с.28].

Особенность системы «директ-костинг» состоит в разделении затрат на производство на постоянные и переменные. Себестоимость представляет собой только переменные затраты, которые зависят от деловой активности организации. К переменным затратам можно отнести затраты на закупку материалов для производства продукции, на топливо, электроэнергию, заработную плату работникам. Они зависят от объёма произведенной продукции.

Современная система управленческого учета 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.

Постоянные затраты никак не влияют на производство и поэтому не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг). Они представляют собой расходы на управление, обслуживание производства продукции и продажу готовой продукции. Постоянные затраты отчетного периода относятся на финансовый результат.

При системе «директ-костинг» размер прибыли состоит из следующих составляющих: уровень переменных производственных затрат; цена продажи; структура выпускаемой продукции; величина постоянных издержек производства [1, с.20].

Как результат, такая информация способствует возможности находить более выгодные цены продажи, а также быструю реорганизацию производства при изменении ситуаций в экономике.

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 нахо-

дятся 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».

В России система «директ-костинг» больше известна как «маржинальный метод бухгалтерского учета» в отличие от зарубежных стран [2, с.143].

«Директ-костинг» имеет ряд преимуществ:

- более точное вычисление себестоимости;
- дает возможность контроля постоянных затрат;
- позволяет определить точку безубыточности (минимальную цену);
- можно сравнить доход от каждого вида продукции;
- помогает проанализировать перспективы развития организации.

Несмотря на все достоинства системы, у неё есть и проблемные моменты. Основная проблема системы «директ-костинг» – трудность в разделении затрат на постоянные и переменные [4, с. 364].

Например, в коммерческой организации, занимающейся производством и продажей лекарственных средств, руководство приняло решение использовать систему «директ-костинг». При этом затраты делятся на переменные и постоянные. Это разделение способствует упрощению учета и скорости получения данных о прибыли.

Постоянные затраты списываются на счет 90 «Продажи», а переменные учитываются на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

Система «директ-костинг» соединяет производственный и финансовый учет. Благодаря ей руководитель может контролировать процесс производства, а именно: затраты на производство, объём выпускаемой продукции (работ, услуг), полученную от продажи продукции прибыль.

Для вычисления взаимосвязи «затраты-объём-прибыль» можно использовать такие методы как метод уравнений, маржинальной прибыли и графический метод.

Под методом уравнений имеется ввиду точка безубыточности. Это такая ситуация, когда расходы равны выручке. Иными словами, при нахождении точки безубыточности определяется объём выпуска продукции, при котором организация не получит дохода, но и у неё не будет и убытков.

Формула расчета точки безубыточности выглядит следующим образом:

$$Q = FC / (P - AVC), \quad (1)$$

где Q – объём выпуска;

FC – постоянные затраты;

P – цена;

AVC – средние переменные затраты.

Этот метод позволяет указать затраты, доходы и прибыль в отчете о финансовых результатах. В качестве примера рассмотрена взаимосвязь показателей в таблице 1.

Из таблицы 1 видно, что выручка в критической точке, когда фирма не получает ни прибыли, ни убытка, равна сумме переменных и постоянных расходов. А маржинальный доход при этом будет равен постоянным расходам или разности между выручкой и переменными расходами.

В качестве третьего метода, применяемого для анализа соотношения затрат, объёма производства и прибыли в критической точке используется графическое изображение (пример представлен на рисунке 1).

Анализируя взаимосвязь между объёмом производства, прибылью и затратами, надо иметь ввиду, что определенное сочетание между ними позволяет получать максимальную прибыль. При этом управленческое решение об увеличении прибыли требует учитывать величину предельного дохода и предельных издержек. А.Д. Шеремет и Р.С. Сайфулин дают такое определение этих понятий: «Предельный доход – это прирост выручки от продаж на единицу прироста количества производимого продукта. Соответственно предельные издержки равны приросту затрат на производство продукции, приходящемуся на единицу прироста количества продукции. Чтобы прибыль была максимальной, необходимо равенство предельных издержек и предельного дохода» [5, с. 33].

Таблица 1

Отчет о финансовых результатах в критической точке

Показатели	Всего, тыс. руб.	На единицу, тыс. руб.
1.Выручка (10 тыс. руб. x 600 единиц)	6000	10
2.Переменные расходы (7 тыс. руб. x 600 единиц)	4200	7
3.Маржинальный доход (стр. 1 – стр. 2)	1800	3
4.Постоянные расходы	1800	x
5.Прибыль (стр. 3 – стр. 4)	0	x

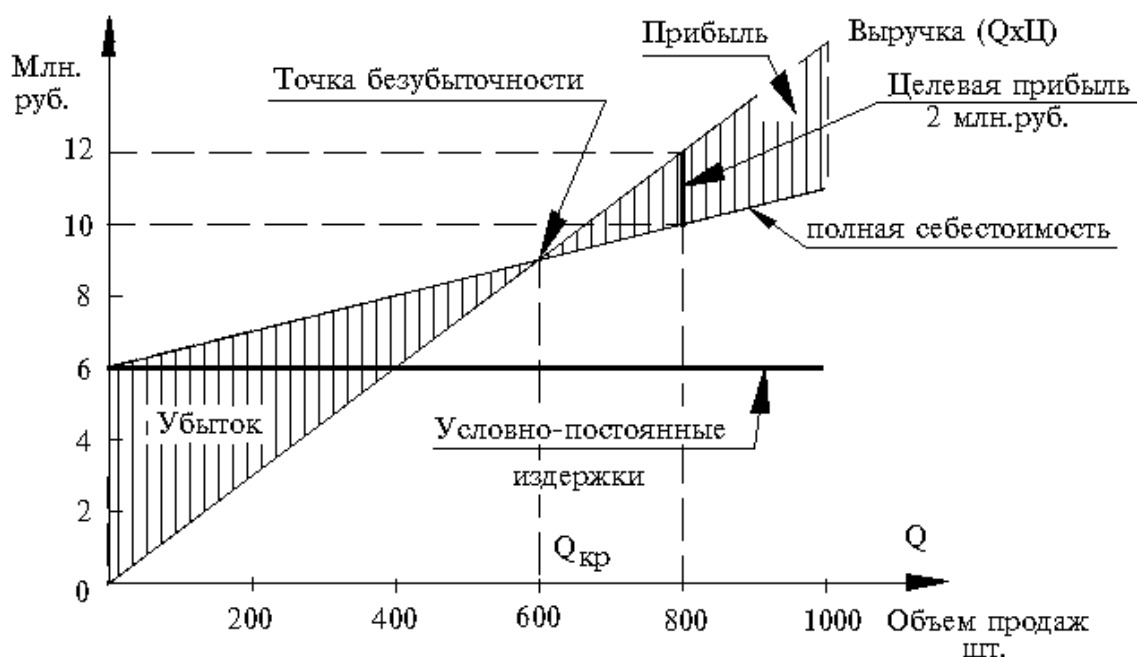


Рис. 1. График поведения затрат, прибыли и объема продаж

Проведение такого анализа имеет важное значение для оценки поведения затрат, которая необходима для принятия управленческих решений, их обоснования и контроля.

Результаты исследования и их обсуждение

В статье рассмотрен пример применения системы «директ – костинг» на примере организации, которая относится к фармацевтической отрасли. Организация производит и продает лекарства. Например, если постоянные затраты на производство равны 2 000 000 рублей, а один лекарственный препарат стоит 780 рублей, то переменные затраты на один вид лекарства составят 370 рублей. За год было произведено 237 590 лекарственных препаратов.

Какова точка безубыточности? Какую выручку от продажи произведенной продукции компания получила?

$$Q = 2\,000\,000 / (780 - 370) = 4\,878 \text{ шт.}$$

Следовательно, для того, чтобы окупить все расходы необходимо произвести 4 878 шт. лекарственных препаратов.

$237\,590 - 4\,878 = 232\,712$ шт. – количество лекарств, от которых компания получит доход.

$$B = Q \cdot (P - AVC), \quad (2)$$

$$B = 232\,712 \cdot (780 - 370) = 95\,411\,920 \text{ рублей.}$$

В итоге выручка фармацевтической компании от продажи произведенной продукции составит 95 411 920 рублей.

Далее рассмотрен второй метод – метод маржинальной прибыли. Здесь важно отметить, что маржинальная прибыль равна выручке за минусом переменных затрат. Суть данного метода заключается в продаже продукции для того, чтобы окупить постоянные и переменные затраты, а также получить прибыль. Это возможно при правильном ценообразовании.

Формула для расчёта выглядит следующим образом:

$$МП = B - V_{\text{общ}} \quad (3)$$

где МП – маржинальная прибыль;
B – выручка;

$V_{\text{общ}}$ – общие переменные затраты.

По имеющимся данным рассчитана маржинальная прибыль.

$$B = 237\,590 \cdot 780 = 185\,320\,200 \text{ рублей.}$$

$$МП = 185\,320\,200 - (237\,590 \cdot 370) = 97\,411\,900 \text{ рублей.}$$

Один из принципов системы «директ-костинг» заключается в том, что полная себестоимость не определяется. Согласно бухгалтерскому учету это является нарушением, а именно не полное отражение калькуляции затрат. Если же рассмотреть систему точных калькуляций, то можно сделать вывод о том, что нет такой системы, при которой себестоимость продукции отражена на 100% точно.

Целью системы «директ-костинг» является уменьшение статей затрат и возможность выделения наиболее рентабельного товара из всей совокупности товаров, производимых организацией.

При использовании на предприятии данной системы, постоянные расходы не разграничиваются по своим объектам. Указанный способ калькулирования предполагает, что в производственном процессе более заняты переменные затраты, следовательно, без каких-либо условностей они могут быть перераспределены на объект затрат.

Выводы

Таким образом, калькуляция себестоимости по системе «директ-костинг» необходима для определения нижнего предела цены товара, ниже которой данный товар не сможет быть продан при уменьшении спроса у покупателей.

Калькулирование по переменным затратам увеличивает точность расчета себестоимости, так как при расчете учитываются только те затраты, которые непосредственно связаны с производством продукции (работ, услуг).

Для организации политики контроля и управления за понесенными в ходе производственного процесса расходами, их регулирования и минимизации необходимо предусмотреть возможность разделения затрат на переменные и постоянные, используемых в системе «директ-костинг», с целью использования отдельных возможностей маржинального анализа.

Каждая система учета затрат имеет в своей структуре достоинства и недостатки. Применение одного из способов калькулирования на практике крайне затруднительно. Управляющим организации необходимо выбирать и комбинировать методы учета затрат в соответствии со спецификой производства и условий деятельности компании.

Библиографический список

1. Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Епифанов А.А. Организация управленческого учета по системе директ-костинг. Аудит и финансовый анализ № 2. – 2015. – 351 с.
2. Шаброва А.И., Столыпина П.А. Методы калькуляции себестоимости продукции в управлении затратами на предприятии // Экономические науки. – 2015. – № 1 (98). – 254 с.
3. Аксёнов, А.П. Бухгалтерский учет и контроль деятельности организаций: Учебник для ВУЗов / А.П. Аксёнов, С.Г. Фалько. – М.: КноРус, 2016. – 586 с.
4. Янковский, К.П. Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО [Текст] / К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь. – СПб.: Питер, 2016. – 497 с.
5. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа деятельности коммерческой организации. – М.: ИНФРА – М, 2019. – 208с.