

УДК 657.1  
DOI: 10.17223/22229388/18/12

Л.Л. Лычагина, А.П. Голубенко

## СУЩНОСТЬ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

*Статья посвящена особенностям калькулирования себестоимости методом «директ-костинг». Рассмотрены способы разделения затрат на переменную и постоянную часть в целях исчисления усеченной себестоимости, упрощения учета и повышения оперативности получения данных о прибыли. Выделены преимущества и проблемы, с которыми могут столкнуться организации при использовании системы «директ-костинг».*

**Ключевые слова:** директ-костинг, классификация затрат, методы учета затрат, маржинальный подход, переменные затраты, постоянные затраты, метод абсолютного прироста.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости на сегодняшний день является одним из важнейших элементов работы бухгалтерии. В условиях рыночной экономики предприятиям для поддержания эффективности своей деятельности и повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции (товаров, услуг) необходимо постоянно совершенствовать не только технологию производства, но и систему управления, возможным инструментом которой может выступать исследование различных методов учета затрат.

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.

В настоящее время существует множество различных методов учета затрат. Их применение обуславливается не только особенностями производственного процесса, но и характером производимой продукции, ее составом, способом обработки и рядом других факторов.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам, представленным на рис. 1.

Основная цель, которую должна преследовать организация при выборе метода учета затрат, состоит в необходимости обеспечения возможно-

сти группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами, а также возможности реализации одного из важнейших принципов управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

В данной статье речь пойдет о системе учета переменных затрат, или, как ее называют, «директ-костинг». Этот метод используется на предприятиях, где отсутствует высокий уровень постоянных затрат и результат работы можно легко определить и измерить. Его ключевым понятием является маржинальный доход, под которым понимается разница между выручкой и переменными издержками. Маржинальный доход включает в себя прибыль от производственной деятельности и постоянные затраты.

Система «директ-костинг» предполагает использовать маржинальный подход как альтернативу традиционному калькуляционному подходу. Маржинальный подход позволяет решать широкий круг бухгалтерских и управленческих проблем. Он применим при принятии решения относительно объемов производства, например при принятии дополнительного заказа, при выборе производственной программы, решении проблемы типа «покупать» или «производить», в ценообразовании и т.п.

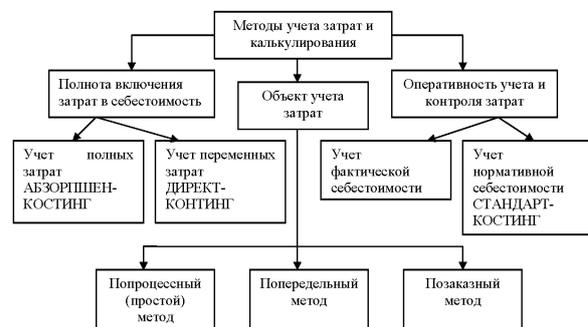


Рис. 1. Классификация методов учета затрат и калькулирования

Целью данной статьи является рассмотреть сущность системы учета затрат «директ-костинг», выделить её положительные и отрицательные стороны и показать эффективность использования в практической деятельности организаций.

Эффективное управление производственной деятельностью предприятия во многом зависит от уровня его информационного обеспечения. Существующая в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. На большинстве российских предприятий применяется затратный метод калькуляции себестоимости, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования

маржинального метода – системы учета «директ-костинг», в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Исторически маржинальный подход стал использоваться в западных странах тогда, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития производства и на ее смену пришла новая модель – модель интенсивного развития.

Американский экономист Джонатан Гаррисон создал учение «директ-костинг», согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Основные идеи этой системы были опубликованы им в январе 1936 г. в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только в последующем «директ-костинг» стал преобладающим методом учета затрат [1].

Итак, данная калькуляционная система позволяет формировать усеченную себестоимость, рассчитанную только по переменным затратам, даже если эти затраты носят косвенный и непроизводственный характер.

Сокращенная себестоимость предполагает включение в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) не всех затрат, а только их определенной части (так называемые затраты на продукт).

Термины «переменные затраты» и «маржинальные затраты» являются синонимами в случае, когда постоянные затраты остаются на одном и том же уровне. Такой подход предусматривает обязательное деление затрат на постоянные и переменные. Кроме того, целесообразно четко определять характер этих затрат по отношению к производственному процессу – производственные и непроизводственные, а также по способу их включения в себестоимость – прямые и косвенные.

В зависимости от способа отнесения затрат на себестоимость продукции затраты делят на прямые и косвенные. Под прямыми понимают расходы, связанные с изготовлением одного определенного вида изделия (прямо относят на себестоимость). Косвенными называются расходы, связанные с изготовлением нескольких видов изделий. Они учитываются обычно по месту их возникновения и распределяются пропорционально условной базе (общепроизводственные и общезаяственные расходы).

По сфере возникновения затраты делят на производственные (связанные с изготовлением продукции) и непроизводственные (админист-

ративные расходы и расходы на продажу продукции). Производственные затраты можно сгруппировать по местам их возникновения: производствам, цехам, участкам, процессам, центрам ответственности.

По отношению к объему производства или объему продаж затраты подразделяют на постоянные и переменные. Переменные затраты – затраты, изменяющиеся прямо пропорционально по отношению к объему производства (основная заработная плата производственных рабочих, основные материалы, электроэнергия на технологические цели). Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты.

Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

Постоянные затраты – затраты, не зависящие от колебания объема производства (амортизация основных средств при линейном способе, часть общезаяственных и общепроизводственных расходов и др.).

Все прямые затраты являются переменными затратами, а в составе общепроизводственных, коммерческих, общих и административных расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие затрат.

Таким образом, общая сумма переменных затрат изменяется пропорционально объему производства, но на единицу продукции остается неизменной. Общая сумма постоянных затрат не зависит от изменений объема производства, но их величина на единицу снижается при увеличении объема производства.

С точки зрения оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия переменные расходы следует рассматривать как расходы, которые характеризуют его деловую активность. Чем выше деловая активность предприятия, тем выше и величина переменных расходов. Переменные затраты возникают с началом производственного процесса и при его прекращении сводятся к нулю, в отличие от постоянных затрат, существующих с момента создания предприятия, независимо от ведения производства и реализации продукции.

В общем случае переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, а постоянные характеризуют стоимость самого предприятия [2].

Следует учитывать, что разделение затрат на постоянные и переменные относительно условно. Они могут меняться из года в год в связи с изменением экономических условий, объема производства.

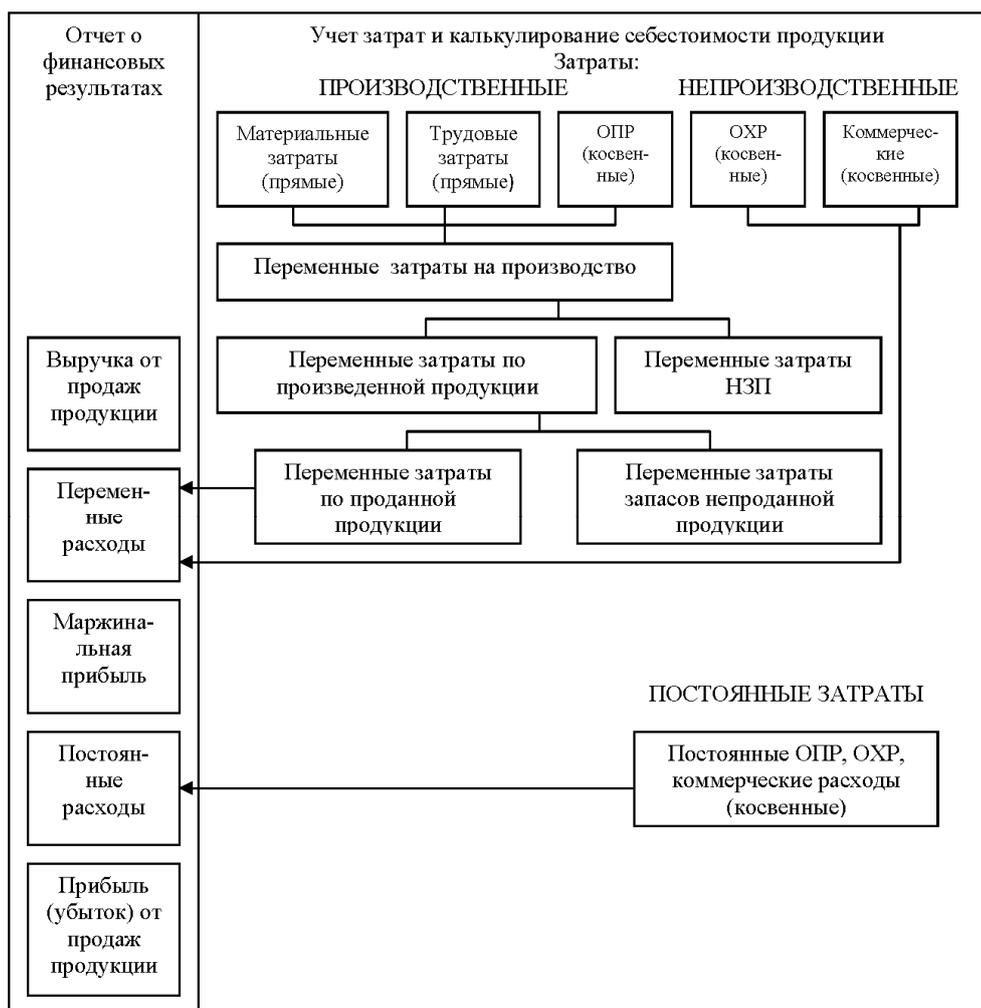


Рис. 2. Система учета переменных затрат

Отдельные виды расходов включают в себя переменную и постоянную части, поэтому их называют смешанными. Между этими затратами и объемом производства существует нечетко выраженная связь (совокупные общепроизводственные расходы).

Деление затрат на постоянные и переменные важно при выборе системы учета и калькулирования, анализе и прогнозировании, расчете критической точки объема производства, анализе порогов рентабельности, конкурентоспособности, ассортимента продукции и при выборе экономической политики предприятия [3].

Особенностью «директ-костинга» является то, что переменные производственные затраты включаются в себестоимость проданной продукции пропорционально объему продаж, а переменные непроизводственные могут отражаться в отчете о финансовых результатах в общей сумме переменной части общехозяйственных и коммерческих расходов. Постоянная часть общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов отражается в отчете о финансовых результатах безотносительно к объему продаж,

т.е. в общей сумме постоянной части этих расходов (рис. 2).

Практическое использование рассматриваемого метода калькулирования позволяет снизить налогооблагаемую прибыль при значительных остатках готовой продукции. В «директ-костинге» все постоянные затраты считаются периодическими и списываются на реализацию. Себестоимость реализованной продукции возрастает, прибыль падает, а на остатки относят только переменные расходы.

Нужно обратить внимание, что в общем случае в «директ-костинге» деление затрат на прямые и косвенные не имеет значения. Дело в том, что переменные затраты, как правило, прямые, их непосредственно можно учесть по видам продукции. Постоянные затраты – косвенные, их по видам продукции не распределяют, а списывают общей суммой на результаты финансовой деятельности. Таким образом, основной упор делается на классификацию «переменные/постоянные» затраты.

Отнесение затрат к постоянным или переменным, производственным либо к затратам периода обусловлено несколькими факторами, индивидуальными для каждого предприятия.

Исходя из этого, можно предположить, что «директ-костинг» способен принимать различные формы, поскольку затратами на продукт могут быть признаны как все прямые затраты, так и все переменные затраты.

Часто в литературе встречается описание двух разновидностей «директ-костинга». Так, например, М.А. Вахрушина выделяет классический «директ-костинг», или калькулирование себестоимости по прямым (основным) переменным затратам (direct costing), и развитой дифференцированный многоступенчатый «директ-костинг» (variable costing), предполагающий калькулирование себестоимости по прямым переменным и прямым постоянным затратам.

С практической точки зрения оба термина можно рассматривать как синонимы, однако концептуально они представляют собой разные понятия. Понятие «директ-костинг», с одной стороны, можно использовать для характеристики варианта производственного учета с позиции полноты включения затрат в себестоимость, а с другой стороны, «директ-костинг» – это система управленческого учета, основанная на классификации затрат на постоянные и переменные и включающая в себя учет и анализ затрат и результатов и принятие управленческих решений. В западной практике «директ-костинг» называют методом управления предприятием, что подчеркивает единство учета, анализа и принятия управленческих решений в этой системе [4].

В модели развитого «директ-костинга» сохраняются все преимущества простого «директ-костинга», поскольку основой такой системы также является определение маржинальной прибыли изделий. Основное отличие данной системы заключается в том, что здесь учитывается специфический характер прямых постоянных затрат. Таким образом, в развитом «директ-костинге» в себестоимость включаются не только переменные, но и часть постоянных затрат.

Разделяет данный метод на две разновидности и В.Э. Керимов: простой «директ-костинг», основанный на использовании в учете данных только о переменных затратах, и развитой «директ-костинг» (вэрибл-костинг), при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты на производство и реализацию продукции. Однако далее В.Э. Керимов пишет, что «обобщенно сущность системы «директ-костинг» состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные их составляющие в зависимости от изменения объема производства, причем себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат» [5. С. 421].

В современной российской учетной практике маржинальный подход приобретает все большее распространение. В рамках бухгалтерской деятельности его использование может осуществляться с применением счетов бухгалтерского учета. Для этого на счетах 25, 26, 44 необходимо выделить субсчета для отражения переменной и постоянной частей общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов соответственно. Это позволит переменную часть указанных расходов списывать непосредственно в затраты на производство: дебет счета 20, кредит счетов 25 – субсчет «Переменные затраты», 26 – субсчет «Переменные затраты», 44 – субсчет «Переменные затраты», а постоянную часть относить в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счетов 25 – субсчет «Постоянные затраты», 26 – субсчет «Постоянные затраты», 44 – субсчет «Постоянные затраты». В западной практике деятельности хозяйствующих субъектов особое внимание заслуживает деление затрат на постоянные и переменные. Ценность такого разделения заключается в упрощении учета и повышении оперативности получения данных о прибыли. На нем базируется большинство расчетов по оптимизации соотношения «затраты – объем – прибыль», решается задача максимизации массы и ее прироста за счет относительного сокращения тех или иных расходов, обеспечивается выбор системы учета и калькулирования себестоимости продукции. Также это деление позволяет проводить анализ маржинальной прибыли в целом по предприятию и по отдельным видам производимой продукции [2].

Практика показывает, что деление затрат на переменные и постоянные условно. Однако в теории и практике управленческого учета применяют ряд методов разделения затрат на постоянные и переменные. Рассмотрим кратко основные из них.

1. Метод абсолютного прироста (метод наивысшей и наинизшей точек, или минимакс). Основан на наблюдении величины затрат при максимальном и минимальном объемах производственной деятельности. Переменные затраты на единицу продукции определяются как частное от деления разности затрат в высшей и низшей точках на разность в объемах производства в тех же точках. Этот метод описывается функцией

$$Y = A_1 \cdot X + A_0, \quad (1)$$

где  $A_0$  – постоянная составляющая затрат;  $A_1$  – переменная составляющая затрат;  $X$  – объем деятельности, ед.;  $Y$  – смешанные затраты, тыс. руб.

Методика деления затрат на переменную и постоянную части:

1. Выбирается максимальная и минимальная пара значений  $X$  и  $Y$ .

2. Определяется переменная  $A_1$ :  $A_1 = (Y_{\max} - Y_{\min}) / (X_{\max} - X_{\min})$ .

3. Определяется постоянная составляющая затрат:  $A_0 = Y - A_1 \cdot X$ .

К сожалению, данный метод содержит значимый недостаток – применение только двух крайних показателей не имеет репрезентативного характера.

Однако в силу простоты и легкости в использовании именно он зачастую используется на практике [6].

2. Метод корреляции. При использовании этого статистического метода берут все данные за исследованный период. Все точки наносятся на график, заполняя корреляционное поле. Затем проводится линия совокупных затрат, которая, пересекаясь с осью ординат, показывает величину постоянных расходов в общей сумме.

3. Метод наименьших квадратов. Прямая затрат строится таким образом, чтобы сумма квадратов отклонений расстояний от всех точек до теоретической линии регрессии была минимальной. Метод позволяет достаточно точно определить постоянную и переменную составляющие в структуре общих затрат, однако при его применении могут возникнуть нехватка статистической информации для большей точности расчетов, а также искажение данных вследствие влияния инфляции. Кроме того, расчеты весьма трудоемки [7].

4. Метод технологического нормирования. Предусматривает нормирование затрат с одновременным выявлением переменных затрат.

5. Метод анализа счетов. Такой анализ производит специалист на основе интуиции и опыта, деления затрат прошлых периодов на постоянные, переменные и смешанные [3].

В процессе применения системы учета переменных затрат определяются маржинальный доход и чистая прибыль. Изменение величины маржинального дохода характеризует влияние продажных цен и переменных издержек на себестоимость единицы продукции. Величина прибыли зависит и от суммы постоянных затрат.

Взаимосвязь показателей позволяет влиять на величину прибыли. Следует отметить, что величина финансового результата деятельности организации зависит не только от договорной политики, уровня цен на услуги и производственные ресурсы, но и положений ее учетной политики. Ценность методики маржинального анализа состоит в том, что в ряде случаев она может быть использована в учетной политике как инструмент оптимизации платежей по налогу на прибыль [8].

«Директ-костинг» определяет критический объем производства, при котором за счет выручки будут покрыты все издержки производства без получения прибыли. Критический объем производства (количество продукции) можно определить по формуле

$$\text{КрОВ} = \text{ПостЗ} : (\text{Ц} - \text{ПерЗ}), \quad (2)$$

где КрОВ – критический объем выпуска; ПостЗ – постоянные затраты в целом по предприятию; Ц – продажная цена единицы продукции; ПерЗ – переменные затраты на единицу продукции.

Например, цена изделия – 3 200 руб., переменные затраты – 1 200 руб., постоянные издержки за отчетный период – 2 000 000 руб. Критический объем:  $[2\,000\,000 : (3\,200 - 1\,200)] = 1000$  шт., т.е. при производстве и продаже 1 000 шт. изделий по цене 3 200 руб. за единицу выручка покроет все производственные затраты, но прибыль будет равна нулю [9].

Таким образом, важной особенностью «директ-костинга» является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, себестоимостью и прибылью.

Подводя итог, следует отметить, что система «директ-костинг» имеет ряд преимуществ:

- способствует установлению связей и пропорций между затратами и объемом производства;
- позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям, выявить изделия с большей рентабельностью с целью перехода на выпуск в основном этих изделий;
- в отчете о финансовых результатах четко видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции;
- ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами упрощает нормирование, планирование, учет и контроль за счет резко уменьшившегося числа статей затрат, так как себестоимость становится более обозримой, а отдельные затраты лучше контролируемы;
- дает возможность оперативно контролировать постоянные затраты;
- позволяет снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Несмотря на все вышеперечисленные положительные черты при применении системы «директ-костинг», возникают некоторые проблемы. 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. «Директ-костинг» не дает ответа на вопросы, сколько стоит производимый продукт и какова его себестоимость. Для решения этой проблемы предприятия должны периодически (в зависимости от целей управления) внесистемно рассчитывать полную себестоимость.

Ведение учета себестоимости по системе «директ-костинг» не отвечает требованиям отчетственного учета, одной из главных задач которого являлось составление точных калькуляций. С

другой стороны, не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость со 100 %-ной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. С этих позиций, на взгляд авторов, калькуляция по системе «директ-костинг» является наиболее объективной [10].

Однако идеальных систем учета затрат не бывает, у каждой есть свои достоинства и недостатки. Поэтому при выборе метода управления затратами руководство предприятия должно тщательно проанализировать особенности деятельности организации, ведь от этого выбора зависит прибыльность предприятия и его деятельность в целом. Кроме того, важной особенностью «директ-костинга» является то, что с его помощью можно изучать и анализировать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и прибылью.

#### Литература

1. Федотов С.В., Илюшин В.Е. Система учета «директ-костинг» как эффективный инструмент управления затратами на предприятии // Ученые записки Тамбовского отделения РСОМУ. 2015. № 4. С. 241–246.
2. Иванова Ж.А. Анализ поведения переменных и постоянных затрат // Вестник Тамбовского государственного технического университета. 2010. Т.16, № 4. С. 982–992.
3. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. М.: Дашков и К, 2011. 252 с.
4. Иванова Ж.А. Организация учета затрат и результатов в системе директ-костинг // Вестник Бурятского государственного университета. 2011. № 2. С. 3–13.
5. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. 8-е изд., изм. и доп. М.: Дашков и К, 2011. 484 с.
6. Киселица Е.П., Нечаева Е.С. Исследование практической ценности методов деления затрат на постоянные и переменные // Математические методы и модели в управлении, экономике и социологии: сб. науч. тр. / отв. ред. О.М. Барбаков, Ю.А. Зобнин. Тюмень, 2014. С. 196–201.
7. Саранцева Е.Г. Маржинальный анализ в принятии управленческих решений // Контентус. 2013. № 12(17). С. 19–27.
8. Лычагина Л.Л., Пальчикова Е.С. Учетная политика как инструмент оптимизации платежей по налогу на прибыль // Проблемы учета и финансов. Томск: Изд-во Том. ун-та, 2012. № 3. С. 35–41.
9. Методы учета затрат [Электронный ресурс] // Экономика предприятия. Электрон. дан. М., 2015. URL: <http://ekonomika-predpr.ru/index.php?action=full&id=39> (дата обращения: 17.08.2015).
10. Салтык И.П., Калуцких Г.Н., Малихова А.В. Управленческий учет как одна из информационных систем бухгалтерского учета: сущность, необходимость и проблемы внедрения // Все для бухгалтера. 2012. № 1. С. 5–13.