

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПО НЕПОЛНЫМ ЗАТРАТАМ (ДИРЕКТ-КОСТИНГ)

Все разновидности учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции группируются, в основном, в две системы:

система учета и калькулирования по полным затратам (абсорпшн-костинг);

система учета и калькулирования по неполным затратам (директ-костинг, или маргинальная система).

Можно назвать еще одну систему учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции – ABC-систему (активити бейсд костинг). Но это, скорее, разновидность системы учета и калькулирования себестоимости по полным затратам. В ней расширен уровень детализации баз распределения косвенных затрат и применяется соизмерение затрат по ведению системы с результатами, получаемыми при ее использовании. Ее использование в практике компаний США ограничено, поскольку «даже использование только основ ABC-системы требует множества подсчетов для определения затрат по продуктам

или услугам. На эти подсчеты тоже тратятся деньги. Слишком детализированная ABC-система дорога в применении и сложна в понимании» [1, 219].

Следует подчеркнуть, что система учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции по неполным затратам, которая известна под названием «директ-костинг», или маргинальное калькулирование, представляет

существенный элемент управленческого учета и продолжает вызывать дискуссию по определенным проблемам. Для их разбора целесообразно взглянуть на историю возникновения и развития этого метода.

Как поясняет проф. А. Яругова, система «директ-костинг» появилась в США в годы Великой депрессии (1928-1933), «... когда капиталистическое общество столкнулось с огромными трудностями, связанными со сбытом готовой продукции. До 1928 г. нереализованные запасы готовой продукции оценивались по себестоимости, исчисленной в полном объеме. По мнению ряда американских авторов, такая оценка приводила к тому, что многие бесполезные постоянные затраты искусственно искажали прибыль. По их мнению, чтобы выявить бесполезные постоянные затраты, следовало определить отдачу от понесенных затрат, т.е. связать объем производства с затратами и доходами. Таким образом, создатели рассматриваемой системы учета затрат пришли к примитивному, грубому разделению затрат на переменные, которые приравнивались к прямым, и постоянные, отождествляемые с косвенными. Новая система учета затрат получила название *direct costing*, что означает калькулирование по прямым затратам. Суть этой системы сводится к следующему: только прямые затраты распределяются по готовым изделиям, косвенные же затраты целиком относятся на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они

возникли» [2, 80]. Однако депрессия была преодолена, а система «директ-костинг» более семидесяти лет продолжает использоваться в экономической работе американских предприятий и в мировой практике.

Возникновение термина «директ-костинг» в учетной литературе США относится к 1936 г., когда был предложен маргинальный подход, используемый для накопления затрат на счетах и для составления отчетов о доходе за определенный период [3]. Возрастающий интерес к директ-костингу побудил Национальную ассоциацию бухгалтеров (НАБ) провести исследование и опубликовать в 1953 г. отчет по этой проблеме [4]. В 1959 г. ассоциация провела две конференции, посвященные исключительно директ-костингу. К ним был проявлен большой интерес, в работе конференций приняло участие около 800 специалистов. По материалам конференций и дополнительным исследованиям НАБ опубликовала новый исследовательский доклад под названием «Современное применение директ-костинга» [5]. В этом докладе после изложения природы директ-костинга раскрываются различия между прямыми и периодическими затратами, способы применения директ-костинга в планировании прибыли, обосновании ценовых решений, управлении затратами, разработке отчетности по затратам для руководства компании и внешних потребителей.

В советской экономической литературе впервые содержание системы «директ-костинг» было раскрыто в монографии Н.Г. Чумаченко [6, 105-112]. Специальному исследованию проблем директ-костинга в современный период посвящена монография С.А. Николаевой [7].

Еще в период действия плановой системы управления С.А. Стуков допускал возможность применения на

социалистических предприятиях системы «директ-костинг». В числе важных ее достоинств он отмечал: «... ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат: себестоимость становится «более обозримой», а отдельные затраты – лучше контролируемы. Ведь чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассеивается внимание между ними, тем слабее становится контроль» [9, 134].

Система учета и калькулирования по неполным затратам, или маргинальной прибыли, может быть использована и в планировании деятельности предприятия. Исчисление граничной маргинальной прибыли позволяет осуществить плановые расчеты граничных затрат и граничной выручки [10, 79].

К изложенному следует добавить, что деление производственных затрат на переменные и постоянные и график безубыточности обеспечивают возможность обоснования ряда управленческих решений: принятие дополнительных заказов при наличии резерва мощностей, производство полуфабрикатов или покупка у поставщиков, ценообразование на производимую продукцию, трансфертное ценообразование, обоснование изменений структуры производства, целесообразность производства убыточной продукции, выбор и замена оборудования, выбор варианта производственной мощности [11, 161-189].

Чтобы научно обосновать перспективу использования системы «директ-костинг», следует проанализировать классификацию затрат в зависимости от изменения объема производства – их деления на переменные и постоянные.

Еще в первой книге по управленческому учету С.Ф. Голов писал: «Калькулирование переменных затрат – это метод калькулирования, который предусматривает включение в себестоимость продукции только переменных производственных расходов» [12, 313].

Л.В. Нападовская в учебнике по управленческому учету среди особенностей директ-костинга выделяет: «Учет и планирование себестоимости продукции осуществляется только по переменным затратам, причем постоянные затраты списываются непосредственно на финансовый результат» [13, 247-248].

Весьма желательно для аналитических расчетов иметь в учете данные о величине прямых и косвенных переменных расходов. Но попытка выделения из прямых и косвенных расходов их переменной части может привести к более существенным ошибкам, чем использование для расчетов величины прямых затрат, рассматривая их условно в качестве переменных расходов. К тому же расчеты методом регрессивного анализа затрат по статьям калькуляции показали, что в производственных затратах нет статей, которые бы включали стопроцентные прямые или косвенные переменные расходы. Соотношение переменных и постоянных расходов в какой-либо статье производственных затрат можно установить только расчетным путем после завершения отчетного периода на основе фактических данных за ряд предшествующих периодов. Прямого установления величины переменных расходов (ни прямых, ни косвенных) практика не определила, и нет оснований предполагать, что этого можно достигнуть в будущем.

Положительные стороны системы учета и калькулирования неполных затрат известны. И они должны быть использованы в практике промышленных предприятий. Перед тем, как

рекомендовать эту систему как альтернативную систему учета и калькулирования полных затрат, необходимо тщательно проанализировать ее недостатки и допущения, которые связаны с особенностями «поведения» затрат.

Основой системы учета и калькулирования неполных затрат (директ-костинг) является деление всех производственных затрат по их отношению к изменению объема производства на две группы: *переменные* – изменяются пропорционально изменению объема производства и *постоянные* – величина затрат остается неизменной в течение периода независимо от колебаний объема производства.

Известно, что такое теоретическое деление производственных затрат условно и оно не находит отражения в учете. Синтетический и аналитический учет затрат ведется по статьям калькуляции, которые подразделяются на прямые и косвенные. При этом, снова таки условно, допускается, что прямые затраты совпадают с переменными, а косвенные затраты являются полупеременными, то есть состоят из совокупности переменных и постоянных затрат в разных соотношениях.

Таким образом, учет и калькулирование неполных затрат (директ-костинг) базируется на системном учете только прямых затрат, которые условно рассматриваются как переменные, а косвенные расходы списываются на себестоимость реализованной продукции и остатки незавершенного производства и готовых изделий на конец месяца.

Следовательно, подразделить все производственные затраты на переменные и постоянные можно только расчетным путем. Наиболее полно методы деления затрат на переменные и постоянные представлены в учебниках по управленческому учету [13, 98-104; 14, 77-84].

Анализ предложенных методов деления затрат показывает, что практически все расчеты для получения уравнения функции затрат $y = a + bx$ строятся на основе совокупности данных об объеме производства и месячных затратах за период не менее года. Такой подход повышает условность полученных данных

о соотношении переменных и постоянных затрат.

Приведем пример результатов таких расчетов. С.А. Николаева в монографии по результатам регрессионного анализа затрат по автосборочному корпусу ЗИЛа за два года (1989 и 1990) установила, что в среднем за этот период доля расходов составила в процентах [7, 42]:

	Постоянные	Переменные
Расходы на электроэнергию	2,6	97,4
Износ инструмента	5,9	94,1
Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования	74,0	26,0
Общехозяйственные расходы	98,4	1,6

В тот период в автомобилестроении электроэнергия на технологические нужды и погашение стоимости специнструментов и приспособлений относились к статьям прямых затрат и, соответственно, доля постоянных затрат, в этих статьях незначительна. Две последующие статьи представляют косвенные расходы, и поэтому доля постоянных затрат у них преобладающая.

О возможности разделения в бухгалтерском учете затрат производства на переменные и постоянные можно судить на конкретном примере одного мукомольного предприятия, где в плане и учете, в соответствии с отраслевой инструкцией, производственные затраты подразделяются на переменные и постоянные. Сумма ежемесячных постоянных общепроизводственных расходов и объемы производства представлены в таблице.

Таблица. Динамика объема производства и постоянных общепроизводственных расходов на мукомольном предприятии за 2004 г.

Месяц	Объем переработки и зерна, т	Постоянные общепроизводственные расходы, грн.	Месяц	Объем переработки зерна, т	Постоянные общепроизводственные расходы, грн.
Январь	3920	286594	Август	4173	230262
Февраль	6016	347046	Сентябрь	4329	233062
Март	4753	401906	Октябрь	604	113517
Апрель	5607	343507	Ноябрь	5047	398610
Май	3401	267846	Декабрь	4973	447806
Июнь	5478	249110	Всего за год	54057	3598860
Июль	5756	279494	В среднем за месяц	4503	299905

На рисунке эти же данные представлены графически. Как видно из таблицы и рисунка, на протяжении года

данные объема производства и постоянных общепроизводственных расходов существенно колеблются.

Причем постоянные расходы, вопреки своему названию, в значительной мере повторяют колебания объема производства.

Если использовать статистический метод расчета функции затрат, то в данном случае она представляется формулой $y=94942+45,5x$ (94942 : 299905). Следовательно, постоянные затраты составляют менее одной трети средней величины «постоянных» в учете общепроизводственных расходов.

Эти данные еще раз подтверждают вывод о том, что в бухгалтерском учете отразить по каждой статье затрат деление на переменные и постоянные затраты невозможно. Эту же условность следует учитывать при всех аналитических расчетах и обосновании управленческих решений. В современном учебнике по управленческому учету указывается, что «... на практике точно разграничить постоянные и переменные затраты не

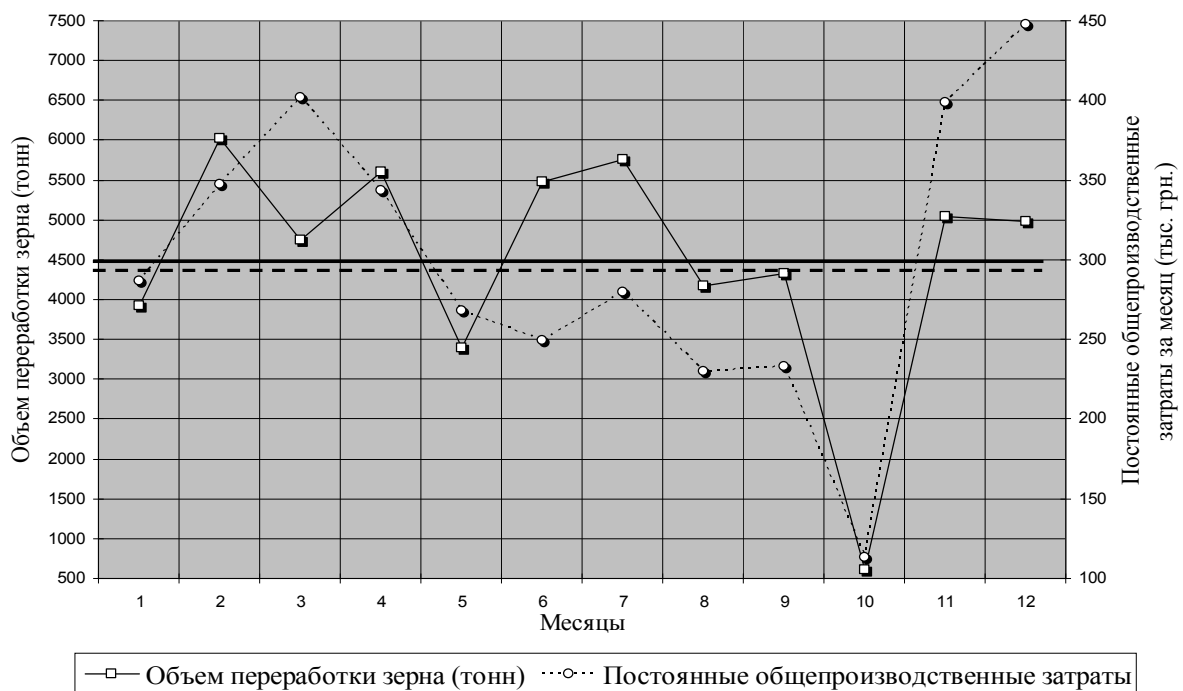


Рисунок. Динамика объема производства и постоянных общепроизводственных расходов мукомольного предприятия за 2004 г.

всегда возможно. Поскольку модель «затраты/объем выпуска/прибыль» строится именно на таком разграничении, любые существенные неточности сведут на нет ценность модели» [16, 277].

Четкое осознание невозможности отражения в системном бухгалтерском учете деления производственных затрат на переменные и постоянные достаточно для отрицания целесообразности использования системы калькулирования неполной себестоимости.

К этому следует еще добавить перечень условностей, которые связаны с проведением экономического анализа обоснования решений, проводимого на основе графика точки безубыточности или CVP-анализа (CVP – Costing-Volume-Profit, то есть затраты – объем – прибыль). К таким допущениям (условностям) относятся:

1. Предположение о том, что на величину выручки и затрат влияет только изменение объема производства и

реализации продукции и услуг. Другие факторы не действуют.

2. На графике выручка за реализованную продукцию (или объем производства) и затраты представляются прямыми линиями. Это означает предположение о том, что за анализируемый период не происходит изменения отпускных цен, производительности труда, технологии производства, нормативов затрат.

3. Цена реализации изделий и услуг, переменные затраты на единицу продукции и постоянные расходы на период не изменяются.

4. Производится один вид продукции или при производстве нескольких видов продукции их ассортимент и соотношения в объеме не изменяются.

5. Анализ соотношения затрат, объема и прибыли осуществляется в предположении неизменности в этот период стоимости денег.

6. Прибыль (маржинальная) определяется на основе калькулирования переменных затрат.

7. Анализ производится в пределах релевантных объемов реализации продукции и услуг.

8. Анализ соотношения затрат, объема и прибыли не учитывает нефинансовые (качественные) показатели. Примером может служить репутация поставщика (покупателя) [1, 99; 13, 312-313; 14, 199-201; 16, 276-277; 18, 288-289].

Известный специалист по управленческому учету А.Апчёрч отмечает: «Будет показано, что маржинальный вариант себестоимости трактует прямые затраты как переменные, что для последующего обсуждения отчета о прибылях и убытках выступает полезным упрощающим дополнением (хотя, как было показано в гл. 2, прямые затраты и, в частности,

затраты труда не всегда являются переменными)» [16, 204].

Но, как видно из изложенного перечня условностей, «полезных упрощающих дополнений» оказывается немало, и они приводят к тому, что результаты анализа по модели «затраты – объем - прибыль» могут оказаться при не критическом, формальном подходе к расчетам весьма далекими от действительности и привести к ошибочным управленческим решениям.

Известный специалист по производственному и управленческому учету К.Друри приводит следующие доводы в поддержку системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам:

обеспечивает более полезную для принятия решений информацию;

избавляет прибыль от влияния изменений запасов;

позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в неликвидных запасах [15, 256-258].

Но получить полезную информацию для СVP-анализа можно и в условиях действия системы учета и калькулирования себестоимости продукции по полным затратам. А невключение косвенных расходов в оценку остатков незавершенного производства и нереализованной готовой продукции ведет к отступлению от требований нормативных документов по налоговому законодательству.

Нельзя безоговорочно согласиться с утверждением Л. Гнилицкой о том, что «система учета полной себестоимости не дает точной информации для принятия решений в данной ситуации» (при анализе ассортимента продукции. – Авт.) [17, 26]. В статье произведены достоверные расчеты реальной рентабельности изделия, которые при учете и калькулировании полной себестоимости продукции приносят

предприятию убытки. Для этого применен экономический анализ ситуации с использованием принципов графика безубыточности, основанного на делении затрат производства на переменные и постоянные и определении маржинальной прибыли. И как показано в статье, для проведения такого анализа не возникло необходимости перевода предприятия на учет неполных затрат, то есть систему директ-костинг. Система учета и калькулирования полной себестоимости продукции предприятия дает возможность провести маржинальный анализ и вместе с тем иметь данные о полной себестоимости и рентабельности каждого изделия.

Поэтому спорным следует считать утверждение о том, что «при системе учета полной себестоимости процесс улучшения ассортимента может свести на нет всю производственную программу потому, что постоянные накладные расходы остаются непокрытыми как убытки» [17, 25-26]. Метод учета и калькулирования полных затрат должен быть основным на промышленных предприятиях потому, что он обеспечивает системное калькулирование полной себестоимости каждого изделия для сопоставления с ценой и проведения аналитических действий по различным направлениям, в том числе и по графику безубыточности.

К этому следует добавить, что для внутренних нужд предприятия при проведении экономического анализа надо предусмотреть в форме калькуляции себестоимости промышленной продукции специальные строки для отражения доли административных расходов и расходов по сбыту, которые по действующему положению в системе счетов бухгалтерского учета не включаются в производственную себестоимость продукции предприятия.

В заключение обратимся к оптимистическому выводу С.А. Николаевой о перспективах системы директ-костинг: «Наличие в отечественном учете и анализе классификации затрат на постоянные – переменные, аналогичной западной, – исходный пункт и хорошая теоретическая база для применения директ-костинга.

Наличие математического и программного обеспечения и средств вычислительной техники, расширение сферы их применения являются материальной предпосылкой практического использования данной классификации на отечественных предприятиях» [7, 44].

Отрицать наличие классификации затрат, математического и программного обеспечения и средств современных информационных технологий не приходится. Но нельзя не подчеркнуть того обстоятельства, что в системе управленческого учета нет способа разделения затрат на переменные и постоянные в каждом первичном документе, отражающем производственные расходы. И поэтому в текущем бухгалтерском учете невозможно вести синтетический и аналитический учеты переменных и постоянных расходов. Такое деление возможно после окончания месячного учетного периода расчетным путем.

Следовательно, в существующих условиях невозможно ведение на предприятии достоверного учета директ-костинг по прямым и косвенным переменным затратам. В связи с этим беспредметной следует признать дискуссию о преимуществах и недостатках систем учета производственных затрат с полным и неполным калькулированием себестоимости продукции.

В современном управленческом учете можно рекомендовать единую систему учета и калькулирования полных затрат на производство продукции с

учетом отраслевых особенностей организации производства. Такой подход обеспечит систематическое и достоверное определение полной себестоимости производимой продукции для сопоставления с ценой реализации. Полную себестоимость производимой продукции и услуг следует рассчитывать с включением всех косвенных расходов. По действующему плану счетов и инструкции к нему на финансовые результаты административные расходы, расходы на сбыт и прочие операционные расходы. Но во внутренней калькуляции себестоимости изделий предприятия названные расходы должны быть учтены для проведения анализа.

Соответственно принципы системы директ-костинг (учета и калькулирования себестоимости продукции по неполным затратам) используются в аналитической деятельности предприятия для обоснования управленческих решений, связанных с производственными затратами.

Выводы

1. Система «директ-костинг» возникла в США в годы Великой депрессии как метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции по неполным затратам и послужила способом освобождения от оценки постоянными накладными расходами остатков готовой продукции и незавершенного производства.

2. Впоследствии система «директ-костинг» получила распространение как метод учета переменных затрат с использованием связи между объемом производства, себестоимостью и прибылью, которая выявляется посредством графика безубыточности. Это позволяет производить аналитические расчеты для обоснования управленческих решений.

3. Анализ литературных источников и практики предприятий позволяет сделать вывод о том, что бухгалтерский учет по методу директ-костинг, как учет переменных прямых и косвенных затрат и калькулирование себестоимости по неполным затратам, неосуществим вследствие невозможности подразделить затраты, возникающие в процессе производства, на переменные и постоянные. Это деление возможно произвести расчетно по истечении учетного месячного периода и использовать для аналитических целей.

4. В современном управленческом учете существует единая система учета и калькулирования себестоимости продукции по полным затратам. В зависимости от отраслевых особенностей учет прямых затрат целесообразно организовать по объектам: изделия, группа изделий, передел, процесс, заказ. Косвенные расходы распределяются полностью, включая административные расходы, расходы на сбыт и прочие операционные расходы.

Литература

1. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. – 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб: Питер, 2005. – 1008 с.
2. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Пер. с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
3. Harries I.N. What Did We Earn Last Month? / N.A.(C.)A. Bulletin, January 15, 1936.
4. Direct Costing. Research Series No. 23, - New York: N.A.A., 1953.
5. Current Application of Direct Costing / Research Report No. 37, January 1, 1961. – New York: N.A.A. – 109 p.
6. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
7. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система

«директ-костинг»: Теория и практика. - М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.

8. Крук В.Д. Экономические проблемы управления издержками производства лесного хозяйства и пути их решения в рыночных условиях (теоретико-методологический и практический аспекты). - Харьков: Аграрный ун-т им. В.В. Докучаева, 1997. – 314 с.

2. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. - М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.

3. Орлов О.А., Рясных Е.Г. Маржинальная прибыль в экономических расчетах на промышленных предприятиях. – К.: ИД «Скарбы», 2003. – 132 с.

4. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.

5. Голов С.Ф., Єфименко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с.

6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник для студ. ВНЗ. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

7. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

8. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

9. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

10. Гнилицкая Л. Принятие управленческих решений на основе учета информации системы «директ-костинг» // Бухгалтерский учет и аудит. – 1999. – №3. – С. 24-26.

11. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.