

АНАЛИЗ ПРЕИМУЩЕСТВ И НЕДОСТАТКОВ СИСТЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ЗАТРАТ ДИРЕКТ-КОСТИНГ

Горина М.С., Макушева Ю.А

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский университет, Нижний Новгород, e-mail: gorina.mariya2010@yandex.ru

В статье рассмотрены преимущества и недостатки метода калькулирования затрат директ-костинг. Выбор оптимального метода калькулирования является целью управления затратами и условием успешного экономического развития предприятия. Применение директ-костинга актуально при принятии решения об уменьшении или увеличении объемов производства того или иного вида продукции. Однако, при использовании директ-костинга отсутствует расчет полной себестоимости продукции и результаты финансового учета не совпадают с результатами управленческого учета. Результаты исследования могут быть использованы хозяйствующими субъектами при определении себестоимости выпускаемой продукции и студентами и аспирантами в научных исследованиях.

Ключевые термины: управление затратами, директ-костинг, переменные затраты, постоянные затраты, себестоимость

ANALYSIS OF ADVANTAGES AND SHORTAGES OF THE DIRECT COSTING SYSTEM

Gorina M.S., Makusheva Y.A.

*Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN), Nizhny Novgorod,
e-mail: gorina.mariya2010@yandex.ru*

Advantages and shortages of a method of costs calculating «Direct costing» are considered in the article. A choice of the optimal method of the calculating is a purpose of the cost management and the first-order condition for successful economic development. Implementation of the direct costing is very important when the enterprise makes a decision about increasing or decreasing of output. However, there is no calculation of full self-cost under the direct costing that is why results of financial accounting do not coincide with results of management accounting. Results of the research could be implemented by business while self cost calculating of a product and by students and Ph.D. fellows in their research.

Keywords: Cost Management, Direct Costing, Variable Costs, Fixed Costs, Self-Cost

Директ-костинг – современный метод калькулирования, базирующийся на разделении затрат по способу отнесения на себестоимость на прямые и косвенные. По мере накопления опыта его использования, появляется обоснованная возможность выделения его сильных и слабых сторон [10]. В статье анализируются преимущества и недостатки применения метода директ-костинг.

Директ-костинг (Direct costs), как самостоятельный метод учета затрат, впервые появился в США в годы Великой депрессии. Одним из основных проявлений циклического кризиса конъюнктуры были падение объемов продаж и рост производственных запасов [4]. В соответствии с применяемым в то время методом абзорпшен-костинг, основная часть затрат по оказывалась отнесенной на запасы, а меньшая – на реализацию. Предприятия вынуждены были показывать прибыль и платить налог на прибыль даже при небольших продажах, что было весьма обременительно в годы общего спада экономики. В 1936 году американским экономистом Д. Харрисом была введена новая система распределения затрат между реали-

зованной продукцией и остатками готовой продукции на складе, получившая название «директ-костинг». Этот метод при значительных остатках готовой продукции позволял снизить налогооблагаемую прибыль.

Суть системы директ-костинг заключается в том, что переменные затраты обобщают по видам готовых изделий, а косвенные собирают на отдельном счете и относят на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Прибыль по данному виду продукции получают путем вычитания переменных затрат по каждому изделию из суммы выручки [2]. Общую величину прибыли рассчитывают путем сложения прибыли по всем изделиям, и она покрывает общую сумму постоянных затрат.

На учет и планирование производственной себестоимости изготовленной и реализованной продукции оказывают влияние только переменные производственные расходы, находящиеся в прямой зависимости от организации технического процесса производства. Незавершенное производство и остатки готовой продукции на складах на начало и конец отчетного периода также оцениваются по переменным расходам.

Постоянные расходы не распределяют по видам продукции и не включают в расчет себестоимости изделий. Их собирают на отдельном счете и, по окончании отчетного периода, списывают на уменьшение прибыли.

Для того, чтобы разделить затраты на постоянную и переменную составляющие, обычно применяют один из следующих методов [9]:

- метод анализа счетов.
- метод наивысшей и наинизшей точек (минимакс или метод абсолютного прироста);
- метод технологического нормирования;
- метод корреляции;
- метод наименьших квадратов;

На современном этапе можно выделить следующие элементы системы учета себестоимости директ-костинг [3]:

- 1) учет по видам затрат;
- 2) учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы изделия);
- 3) учет результатов по носителям затрат;
- 4) учет по местам возникновения затрат;
- 5) учет результатов за период.

Указанные элементы используются как при учете полных, так и переменных затрат, т.е. при любых формах организации учета затрат и результатов. При включении затрат в себестоимость произведенной продукции, перечисленные элементы могут переноситься частично или оставаться неизменными.

Применение директ-костинга актуально при принятии решения об уменьшении или увеличении объемов производства того или иного вида продукции. Причиной принятия положительного решения по поводу производства продукции становится покрытие постоянных затрат маржинальным доходом [1].

В научной литературе можно встретить описание двух разновидностей директ-костинга. Некоторые авторы отдельно выделяют классический директ-костинг как калькулирование себестоимости по прямым (основным) переменным затратам и развитой директ-костинг (иначе называемый взрибл-костинг) как калькулирование себестоимости по прямым переменным и прямым постоянным затратам. При этом указывается, что 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 от предыдущей 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. Авторы отме-

чают наличие и другого названия метода – многоступенчатый расчет сумм покрытия, распространенного в Германии [8].

Процесс учета затрат по методу директ-костинг можно разделить на два этапа. На первом этапе устанавливается зависимость объема производства готовой продукции от прямых (переменных) затрат и отражается рентабельность производства отдельных видов продукции. На втором этапе постоянные расходы, обобщенные на одном счете, сопоставляются с доходом, полученным от реализации каждого вида продукции. Результатом является рентабельность производства и реализации. Таким образом, эта система ориентирована на реализацию.

Как особенность современной системы директ-костинг, можно отметить использование норм и стандартов не только по переменным расходам, но и по постоянным (в частности, по переменной части постоянных накладных расходов).

Деление затрат в системе «директ-костинг» на переменные и постоянные позволяет решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа (соответствует переменным затратам);
- сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
- выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;
- определение запаса финансовой прочности предприятия и точки безубыточности и др.

На наш взгляд, можно выделить следующие преимущества применения системы «директ-костинг»:

- на предприятиях с расширенной номенклатурой продукции финансовый результат как по всему предприятию в целом, так и по отдельным видам производимой продукции не зависит от выбора метода распределения постоянных затрат, что обеспечивает простоту и объективность калькулирования частичной себестоимости [7];
- на результат сравнения себестоимости различных периодов не оказывают влияния изменения структуры предприятия и связанные с этим изменения постоянных и нерелевантных затрат, и имеется возможность сравнения только в части релевантных, т.е. подконтрольных, затрат;
- в отчете о финансовых результатах, составляемом при системе директ-костинг, изменение прибыли показывается как следствие изменения переменных расходов,

структуры выпускаемой продукции и цен реализации;

– имеется возможность наблюдения динамики затрат в зависимости от объема и принятия оперативных управленческих решений [6];

– при применении системы «директ-костинг» появляется возможность выявления изделий с наибольшей рентабельностью, т.к. постоянные затраты не списываются на себестоимость отдельных изделий и разница между ценой продажи и величиной переменных затрат не скрывается;

– информация, получаемая в системе директ-костинг, позволяет проводить эффективную политику цен, указывая наиболее выгодные комбинации цены и объема;

– система обеспечивает возможность быстрого реагирования производства в ответ на меняющиеся условия рынка.

Однако, особенности, присущие системе директ-костинг, влекут за собой ряд проблем в организации управленческого учета, и, как основные недостатки этой системы, можно выделить следующие моменты:

– при разделении расходов на постоянные и переменные возникают трудности, поскольку чисто постоянные или чисто переменные расходы встречаются крайне редко;

– система Директ-костинг не позволяет определить полную себестоимость произведенной продукции, поскольку постоянные расходы, участвующие в процессе ее производства, не учитываются. Возникает потребность в дополнительном распределении условно-постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства;

– цены на произведенную продукцию должны устанавливаться на уровне, обеспечивающем покрытие всех издержек организации.

– отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый согласно законодательству. Размер действительной себестоимости произведенной продукции не соответствует показателю усеченной себестоимости, исчисленной по статьям переменных затрат, что резко снижает достоверность учета;

– происходит искажение общей суммы прибыли за текущий период, поскольку остатки незавершенного производства и готовой продукции оцениваются в разрезе лишь переменных производственных расходов;

– результаты финансового учета не совпадают с результатами управленческого

учета, что приводит к снижению доверия к руководству фирмы со стороны контролирующих органов (налогового, финансового управления) и влечет за собой негативные последствия.

– оказывается заниженной себестоимостью запасов незавершенной и готовой продукции [5].

В современных источниках литературы предмет метода директ-костинг трактуется неоднозначно. С одной стороны, он рассматривается как метод учета затрат. С другой стороны, он позиционируется как метод калькулирования. На наш взгляд, обе эти точки зрения не полностью раскрывают его сущность, и директ-костинг следует изучать как систему управленческого учета, поскольку, помимо калькулирования и учета, директ-костинг включает в себя еще и использование этих данных для принятия решений, планирования и контроля.

Список литературы

1. Виноградова А.В., Пыхтеев Ю.Н. Роль нефтегазового комплекса России в обеспечении макроэкономической стабильности // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 44 (395). – С. 47–57.
2. Воронина А.С., Горина М.С. Особенности социальной политики в социальном государстве. // Вестник экономики, права и социологии. – 2012. – № 3. – С. 22–27.
3. Горина М.С., Кондратьева Е.М. Актуальная проблематика антидемпинговых мер при импорте товаров в международную торговлю. // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2012. – № 5–1. – С. 252–257.
4. Горина М.С., Кондратьева Е.М. Экономическая и правовая сущность демпинга как формы недобросовестной конкуренции. // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2013. – № 6–1. – С. 321–328.
5. Ефимова Л.А., Макарова С.Д., Тукмакова Ю.О. Возможности и ограничения использования зарубежного опыта в процессе реформирования пенсионной системы РФ. // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 24. – С. 49–57.
6. Кондратьева Е.М., Горина М.С. Правовые аспекты управления контрактными рисками во внешней торговле. // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2015. – № 2. – С. 117–125.
7. Макушева Ю.А., Горина М.С. Особенности процесса управления человеческими ресурсами в условиях инновационной экономики. // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 2 (55). – С. 661–664.
8. Пыхтеев Ю.Н., Виноградова А.В., Воронина А.С. Проблема деиндустриализации в экспортно-сырьевой экономике // Фундаментальные исследования. 2014. – № 9–10. – С. 2288–2292.
9. Стрелкова Л.В., Макушева Ю.А. Внутрифирменное планирование. // Учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям «Экономика труда», «Экономика и управление на предприятии (по отраслям)». – М., 2014.
10. Стрелкова Л.В., Макушева Ю.А., Черникова Н.Р. Бюджетирование: Особенности и проблемы применения. // Вестник Владимирского государственного университета имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых. Серия: Экономические науки. – 2015. – № 2 (4). – С. 88–94.