

И.А. Павлова

Ж.М. Корзоватых

**ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
ПО СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»**

*Аннотация.* В статье рассматриваются основные аспекты применения системы «директ-костинг» в России. Авторами рассмотрены отличительные особенности организации и применения системы «директ-костинг», в том числе во взаимосвязи с бухгалтерском учетом, в части формирования себестоимости продукции. Проанализированы точки зрения противников и сторонников данной системы управленческого учета.

*Ключевые слова:* управленческий учет, система «директ-костинг», особенности применения системы «директ-костинг», маржинальных доход, постоянные и переменные затраты, достоинства применения системы «директ-костинг».

Inna Pavlova

Zhanna Korzovatykh

**ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING  
IN THE SYSTEM «DIRECT-COSTING»**

*Annotation.* In the article the main aspects of application of system «direct-costing» in Russia are considered. The authors consider the distinctive features of the organization and application of the system «direct-costing», including in relation to accounting, in the part of formation of production costs. The points of view of opponents and supporters of this system of management accounting are analyzed.

*Keywords:* management accounting, system «direct-costing», especially the use of the system «direct-costing», profit margin, fixed and variable costs, advantages of application of system «direct-costing».

Современные особенности развития российской экономики обусловили объективную необходимость повышения гибкости экономических субъектов к изменениям рыночной среды. Для того, чтобы принимать грамотные решения и осуществлять эффективную деятельность, им необходима информация, предоставляемая управленческим учетом для оперативного анализа. Одним из наиболее важных элементов такой информации является себестоимость. Это закономерно, поскольку данный показатель позволяет предприятию рационально управлять своими затратами. Детализированный учет каждого вида затрат обуславливает возможность осуществлять оперативное планирование ими и проводить контрольные мероприятия. Зная свои затраты, предприятие может оптимизировать их, находить резервы увеличения прибыли и разрабатывать направления совершенствования деятельности. Поэтому возникает необходимость появления управленческого учета, который непосредственно связан с формированием и использованием информации, необходимой для принятия эффективных управленческих решений.

Учет себестоимости может осуществляться при помощи различных методов, которые характеризуются различными классификационными признаками. Одним из таких признаков является полнота включения затрат в себестоимость производства и продаж продукции, товаров, работ, услуг. В связи с чем выделяют следующие методы управленческого учета:

- полное включение затрат в себестоимость продукции (работ, услуг);
- ограниченное (неполное) включение затрат по какому-либо критерию [2, с. 120].

В практике российских предприятий широкое применение получил метод, при котором затраты полностью включаются в себестоимость продукции, так называемый традиционный метод бухгалтерского учета полной себестоимости.

Метод управленческого учета, при котором затраты включаются в себестоимость не полностью на основании какого-либо признака, называется «директ-костинг». Чаще всего в роли такого признака выступает объем производства, на основании чего происходит разделение затрат на посто-

янные и переменные, при этом на себестоимость продукции относят только переменные затраты, постоянные расходы не относят при калькулировании на себестоимость единицы продукции. То есть, по данному методу определение переменных затрат по производству и реализации готовой продукции (сбор информации и ее анализ) имеет важное значение, так как их величина непосредственно зависит от управленческих решений руководства предприятия, в отличие от информации о постоянных затратах, на величину которых не возможно оказывать влияния.

Система «директ-костинг» появилась в 1936 г. Ее автором является американский экономист Джонатан Гаррисон. В соответствии с ней состав себестоимости должен представлять собой прямые затраты. Основные идеи этой системы были опубликованы им в январе 1936 г. в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета [5]. Во второй половине XX столетия система «директ-костинг» начала стремительно развиваться. В то время она использовалась крупными западными производителями, которые увеличивали объемы производимой продукции, но при этом стремились к минимизации затрат на производство с целью повышения прибыли, конкурентоспособности, а также укрепления своих позиций на рынке. Ориентируясь на такую стратегию осуществления предпринимательской деятельности, необходимо точно определять себестоимость продукции и находить точку безубыточности, резервов снижения цен и т.д. В связи с этим система «директ-костинг» получила свое развитие. Фактически она была внедрена как метод управленческого учета в 1953 г., когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своем отчете отразила ее описание. Позже данная ассоциация провела широкомасштабные исследования и опубликовала данные по фирмам, использующим систему «директ-костинг».

Анализируя современные тенденции применения данного метода в зарубежных странах, можно отметить активное его использование в странах Евросоюза. К примеру, в настоящее время «direct-costing» получил широкое распространение на крупных предприятиях Германии. Данный метод применяют здесь 54 % производственных холдингов, групп компаний. Особой популярностью данная система пользуется здесь в пищевой промышленности (71,4 %) и в строительстве (67,4 %). Оценивая общемировую практику применения системы «директ-костинг», отмечено, что от 30 % до 50 % компаний, относящихся к крупному и среднему бизнесу, используют метод «direct-costing» для внутренних расчетов [4].

В России данная система получила наибольшее распространение под названием «маржинальный метод бухгалтерского учета», так как одним из основных терминов, используемых при данном подходе, является маржинальный доход, который представляет собой доход, полученный от реализации продукции, работ, услуг после возмещения переменных затрат. Данный показатель используется для расчета порога рентабельности производства, цены безубыточной реализации продукции и т.д.

Предприятие может применять систему учета «директ-костинг» только в соответствии с принятой учетной политикой. План счетов бухгалтерского учета позволяет применять несколько схем учета затрат на производство. В настоящее время в России используется два варианта организации управленческого учета по системе «директ-костинг»:

- 1) отдельный учет (финансовая и управленческая бухгалтерия);
- 2) интеграция финансовой и производственной бухгалтерии и использование привычных для учета затрат счетов 20–29.

С точки зрения формирования себестоимости продукции (работ, услуг) план счетов предусматривает два варианта учета затрат на производство: традиционный и маржинальный. Однако в зависимости от способа учета выпущенной продукции, сданных работ и оказанных услуг каждая из указанных схем может быть осуществлена в двух вариантах: с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и без него. Таким образом, можно говорить о принципиальной возможности использования четырех вариантов построения учета затрат на производство.

Рассмотрим маржинальный подход к учету затрат на производство, являющийся основой системы «директ-костинг». Данный вариант предусматривает разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, расчет сокращенной производственной себестоимости и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли. При применении данного метода рассчитывается маржинальный доход, равный разнице выручки от реализации и переменных затрат.

Организация данной системы управленческого учета заключается в следующем. Условно-переменные расходы связаны с процессом производства и зависят прямо от объемов выпускаемой продукции, включая прямые материальные затраты (сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций и т.п., прямые затраты на оплату труда, отчисления во внебюджетные фонды), а также косвенные расходы, связанные с производственной деятельностью. Последний вид расходов можно с некоторой долей условности сравнить с общепроизводственными расходами, которые обычно относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы».

Условно-постоянные расходы, в отличие от условно-переменных, не зависят от объемов выпуска продукции. В основном они представляют собой совокупность расходов на управление, обслуживание производства, реализацию товара. Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части сбытовых расходов – на счете 44 «Расходы на продажу». В организациях с незначительными сбытовыми расходами целесообразно отказаться от использования счета 44 «Расходы на продажу» и организовать учет этих затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы» [3].

Суммы фактической себестоимости произведенной и переданной на склад продукции относятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи». Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу». При приведенном варианте может быть использован счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» [3].

Таким образом, при организации управленческого учета по системе «директ-костинг» происходит разделение суммарных затрат предприятия на постоянные, не зависящие от объема продукции, произведенной за единицу времени, и переменные, т.е. изменяющиеся в зависимости от произведенного за единицу времени объема продукции. При этом в себестоимость продукции включаются только переменные затраты, а постоянные расходы списываются непосредственно на финансовый результат, т.е. уменьшение прибыли предприятия, и не распределяются по видам продукции. При использовании системы «директ-костинг» отчет о финансовых результатах строится в многоступенчатом виде. Отличительной особенностью директ-костинга является то, что при помощи него можно анализировать взаимосвязи между объемом производства, затратами и прибылью. При проведении вычислений рассчитывается производственная себестоимость, а полная не рассчитывается.

Взгляды на применение системы «директ-костинг» в России разделились. Как и у каждой системы управленческого учета, у нее также нашлись свои противники и сторонники.

Противники системы «директ-костинг» утверждают:

- на практике деление затрат на постоянные и переменные весьма условно [4];

– и постоянные, и переменные затраты участвуют в производстве продукции, т.е. они включаются в себестоимость продукции, поэтому система «директ-костинг» не дает ответа на вопрос о том, сколько стоит произведенный товар, и его реальная стоимость занижается.

Сторонники «директ-костинга» отмечают важность данного метода при принятии управленческих решений. При применении данного метода используются ключевые показатели, необходимые для управленческого учета (переменные и постоянные затраты, маржинальный доход, выручка, порог рентабельности, прибыль).

На основе применения системы «директ-костинг» можно рассчитать маржинальный доход, равный разнице между выручкой от продажи продукции и переменными расходами. При вычитании из маржинального дохода суммы всех постоянных расходов рассчитывается чистая прибыль предприятия. Эта взаимосвязь показателей позволяет использовать многоступенчатый принцип составления отчета о финансовых результатах. Это, в свою очередь, позволяет предприятию усилить контроль формирования издержек по местам их возникновения и принимать более оперативные и эффективные управленческие решения на основе внедрения центров ответственности. Особенно это удобно, если предприятие и его структурные производственные подразделения расположены на удаленном расстоянии друг от друга, а также при диверсификации производства (т.е. производстве нескольких различных видов продукции разными производственными подразделениями).

Благодаря применению системы «директ-костинг» руководство предприятия может оперативно отследить отрицательную динамику маржинального дохода как по фирме в целом, так и по различным видам продукции и своевременно принять меры по нейтрализации обнаруженной негативной тенденции. Для этого нужно выявить вид товара с самым высоким показателем рентабельности, чтобы производить преимущественно его. Все это осуществляется гибко и оперативно, если ввести регулярный мониторинг, опирающийся на результаты оперативного управленческого учета, основанного на системе «директ-костинг». Таким образом, данный метод обеспечивает возможность быстрой адаптации и реагирования производства в динамично изменяющихся условиях рынка.

– Своевременно обнаруживая нежелательные изменения маржинального дохода, руководство предприятия может оптимизировать свою маркетинговую деятельность. В данном случае «директ-костинг» является вспомогательным маркетинговым инструментом, направленным на повышение эффективности системы маркетинга в условиях рынка и свободной конкуренции [1].

– Применение системы «директ-костинг» способствует поиску управленческой информации о возможности использования в конкурентной борьбе демпинга. Это происходит на основе выделения структуры затрат на производство продукции и определении цены продукции, полностью покрывающей эти затраты, путем расчета точки безубыточности.

– Расчет производственной себестоимости упрощает процессы нормирования, планирования, учета и контроля затрат, поскольку себестоимость становится более прозрачной, а отдельные виды затрат лучше контролируются.

В целом, приведенные аргументы в пользу использования системы «директ-костинг» более весомы по сравнению с его недостатками. Таким образом, рассмотрев особенности организации управленческого учета, основанного на системе «директ-костинг», можно сказать, что он дает широкие возможности для руководства предприятия в сфере принятия эффективных управленческих решений. На основе данного метода может быть проанализирована взаимосвязь объема производства, прибыли, себестоимости, валовой выручки. Кроме того, «директ-костинг» позволяет рассчитать точку безубыточности компании, а также максимальную долю постоянных затрат, которые компания может осуществить в соответствии с ее уровнем рентабельности. Важную роль система «директ-костинга» играет и для углубленного анализа работы предприятия, который основан на математических методах (корреляционный анализ, регрессионный анализ и т.д.).

Отчет о финансовых результатах, сформированный по системе «директ-костинг», отражает динамику прибыли, обусловленную изменением переменных расходов, цен реализованной продукции и структуры затрат на нее. Информация, получаемая на основе применения директ-костинга, позволяет определять самые выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную ценовую и сбытовую политику.

Однако в том, что у данной системы есть свои недостатки, нельзя не согласиться. Главной проблемой «директ-костинга» является сложность определения и разделения постоянных и переменных затрат, так как нередко их трудно классифицировать и отнести к какой-то определенной группе в процессе реальной производственной деятельности.

В итоге можно с уверенностью сказать, что организация управленческого учета по системе «директ-костинг» на российских предприятиях необходима. Ее применение окажет положительное воздействие на деятельность предприятия, усилит контроль затрат, повысит достоверность показателей и поможет выявлению резервов снижения себестоимости продукции для максимизации прибыли. Недостаточный охват данной системой отечественных предприятий обусловлен не столько сложностью производимых расчетов, сколько нежеланием принимать изменения в привычно налаженной системе бухгалтерского учета руководителями предприятия. По статистике, более 75 % наших предприятий являются сторонниками традиционной системы учета, и, несмотря на преимущества использования более совершенных систем учета, таких как «директ-костинг», они неохотно идут навстречу прогрессу, считая, что в этом нет необходимости. Однако, ориентируясь на опыт зарубежных предприятий, можно констатировать факт широкого применения данной системы.

Система «директ-костинг», так же как и другие методы управленческого учета, имеет свои достоинства и недостатки. Однако руководству предприятия следует проанализировать и провести оценку каждого метода с учетом специфики предприятия, и организовать и использовать на предприятии тот метод, который в максимальной степени повысил бы эффективность управленческих решений.

#### *Библиографический список*

1. Дмитриева Т.А. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://sibac.info/index.php/2009-07-01-10-21-16/4762--1-r>.
2. Круковская Т.А. Организация управленческого учета по методу «директ-костинг» // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 10. – С. 120-123.
3. Минькин Ю. Управленческий учет и системы учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://bigspb.ru/publications/other/finmanagement/upravl\\_uchet](http://bigspb.ru/publications/other/finmanagement/upravl_uchet).
4. Нормативный учет на базе переменных затрат (директ-костинг) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.vfmgjufo.ru/normativnii\\_ushet\\_na\\_baze\\_peremennih\\_zatrat/index.html](http://www.vfmgjufo.ru/normativnii_ushet_na_baze_peremennih_zatrat/index.html).
5. Паламарчу А.С. Расчеты и обоснования управленческих решений // Справочник экономиста. – 2012. – № 5.