

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА МОЖЛИВІСТЬ ЙОГО АДАПТАЦІЇ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИЦІ

*У наведеній статті автори досліджують проблему розвитку теоретико-концептуальних основ системи управлінського обліку директ-костинг. Висвітлюється місце та роль директ-костингу в системі управління підприємством. Пропонується власний підхід до структуризації системи управлінського обліку та визначається місце і роль директ-костингу в системі управління. Описуються зарубіжний досвід концепції директ-костингу та досліджується можливість його використання на вітчизняних підприємствах.*

**Ключові слова:** управління затратами, директ-костинг, маржинальний прибуток.

### ВСТУП

У вітчизняній науці по сьогоднішній день серед науковців існують різноманітні точки зору щодо сутності поняття «директ-костинг», що, на наш погляд, виступає стримуючим фактором у концептуальному розвитку цієї відносно нової для українських підприємств форми організації управлінського обліку.

Теоретичні основи директ-костингу описуються у наукових працях таких вітчизняних вчених як Чумаченко М.Г., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Нападівська Л.В. та ін. Серед країн ближнього зарубіжжя дослідження системи директ-костингу здійснювали такі вчені як Яругова А., Сатубалдін С.С., Ніколаєва С.А., Єфремова А.В., Стуков С.А. та ін. Серед західних вчених можна виділити Д. Харріса (J.N. Harris), О. Шмаленбаха (E. Schmalenbach), Д. Бьорнера (D. Boerner), В. Кільгера (W. Kilger), Х.-Г. Плаута (H.-G. Plaut), П. Рібеля (P. Riebel), К. Меллеровіча (K. Mellerowicz), Г. Лассманна (G. Lassmann) та інших вчених.

Більшість вітчизняних авторів та вчених пострадянського простору аналізує запозичений з іноземної літератури термін «директ-костинг» через призму вітчизняних методів обліку затрат та калькулювання собівартості продукції, що, на нашу думку, і призводить до розбіжностей в тлумаченнях сутності цього поняття. Тому в даній статті, спираючись на зарубіжний досвід, здійснюється спроба теоретико-концептуального обґрунтування системи директ-костингу.

### 1 ХАРАКТЕРИСТИКА ПОНЯТТЯ ДИРЕКТ-КОСТИНГУ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ЛІТЕРАТУРІ

На сьогоднішній день у вітчизняній обліковій науці та серед науковців країн пострадянського простору не існує єдиної думки щодо сутності директ-костингу. В цілому аналіз літератури дозволяє виділити дві групи визначень даного поняття.

В першій групі визначень (вузька інтерпретація) директ-костинг розглядається як один із методів обліку затрат та калькулювання собівартості продукції. З перекладом іноземної літератури у визначеннях директ-костингу замість традиційного терміну «метод обліку затрат та калькулювання собівартості» все частіше почали використовуватись нові для вітчизняного обліку терміни «калькуляційна система» та «система обліку затрат» (англ. Costing System, Cost Accounting System, нім. Kostenrechnungssystem). При цьому більшість вітчизняних авторів не розкривають зміст структури та складових елементів вище згаданих систем, обмежуючись заміною традиційних термінів на більш «модні» нові поняття.

Відома російська науковець в галузі управлінського обліку Вахрушіна М.А. під методом обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції розуміє сукупність прийомів документування і відображення виробничих затрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення затрат на одиницю продукції [2, с.109].

З вище наведеного визначення зрозуміло, що термін «метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції» розглядається як цілісне і нерозривне поняття. В своїй монографії Вахрушіна М.А. виділяє наступні методи обліку затрат і калькулювання собівартості продукції (рис. 1).

Як видно з вище наведеного рисунку директ-костинг (калькулювання неповної собівартості) виділяється як один з методів обліку затрат та калькулювання на основі критерію повноти обліку затрат.

© Шулла Роман Степанович, викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ», тел. (095)159-02-91, e-mail: [schulla@mail.ru](mailto:schulla@mail.ru)

Повідайчик Михайло Михайлович, к.е.н., доцент кафедри кібернетики і прикладної математики ДВНЗ «УжНУ», тел. (050)191-49-53, e-mail: [povidm@gmail.com](mailto:povidm@gmail.com)

Іншої точки зору дотримується професор Бутинець Ф.Ф. Хоча він і розглядає облік витрат та калькулювання як єдиний процес [1, с.194], але виокремлює поняття методів обліку витрат та методів калькулювання, використовуючи для кожного з них окремо різні класифікаційні ознаки [1, с.195]. Під методом обліку витрат проф. Бутинець Ф.Ф. розуміє сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. А під методом калькулювання – сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесенню їх до

об'єктів калькулювання [1, с.194]. Бутинець Ф.Ф. вважає калькулювання одним з етапів процесу обліку витрат, відносячи «директ-костинг» виключно до методів калькулювання [1, с.194, с.195].

До другої групи можна віднести визначення директ-костингу, яке дає у своїй монографії Ніколаєва С.А. Директ-костинг розглядається нею як система управлінського (виробничого) обліку, яка ґрунтується на класифікації затрат на постійні та змінні і включає в себе облік затрат за їх видами, місцями виникнення та носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз затрат і результатів та прийняття управлінських рішень [5, с.66].



Рис. 1 Класифікація методів обліку затрат та калькулювання собівартості продукції [2, с. 110]

Так як Ніколаєва С.А. вважає директ-костинг системою управлінського обліку, то на основі цього можна зробити висновок, що функціональна наповненість терміну «директ-костинг» тотожна функціональній наповненості терміну «управлінський облік». Тому проаналізуємо визначення управлінського обліку Ніколаєвої С.А.: «Управлінський облік являє собою систему обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі об'єктів управління, оперативного прийняття на цій основі різноманітних управлінських рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства в короткостроковій та довгостроковій перспективі» [6, с.120]. Ми повністю поділяємо думку Ніколаєвої С.А., але вважаємо недоцільним обмеження управлінського обліку виключно такими об'єктами як «затрати» та «результати діяльності». Для цілей стратегічного управління, тобто управління потенціалом підприємства, необхідною є інформація не тільки про внутрішнє середовище підприємства (затрати та результати), але і про параметри зовнішнього середовища (інформація про ринкові шанси і ризики, сильні та слабкі сторони підприємства тощо). Тому вважаємо більш вдалим визначення управлінського обліку, яке подає в своїй монографії Нападівська Л.В.: «Управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття

управлінських рішень» [4, с.15]. У функціональному аспекті визначення Нападівської Л.В. повністю відповідає визначенню Ніколаєвої С.А., але достатній рівень абстрактності щодо об'єктів управлінського обліку (тобто, змісту інформації) дозволяє інтегрувати в систему управлінського обліку також і стратегічний управлінський облік.

Отже, згідно вище наведених визначень Ніколаєвої С.А. для системи директ-костингу притаманними є окрім облікової функції також функції планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень.

## 2 ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА СИСТЕМОЮ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» ЗА РУБЕЖЕМ: ДОСВІД НІМЕЦЬКОМОВНИХ КРАЇН

Серед західних країн найбільш глибокі наукові досягнення теоретико-практичного характеру щодо розвитку та впровадження системи директ-костингу мають англосаксонська та німецька облікові школи. При цьому остання характеризується, на наш погляд, більш глибокими теоретичними досягненнями, що проявляється, насамперед, у наявності різноманітних підходів (концепцій) до організації системи директ-костингу. Тому в даній статті звернемо основну увагу на наукових досягненнях, насамперед, німецької облікової думки. Для цього, незважаючи на суттєвий науковий доробок Ніколаєвої С.А. [5] по аналізу німецькомовної літератури з проблем організації

системи директ-костингу, вважаємо за необхідне для досягнення мети даної статті проаналізувати першоджерела німецькомовної літератури з проблем обліку та контролінгу.

На сьогоднішній день у німецькомовній літературі для позначення різних історично зумовлених та сучасних модифікацій системи обліку та калькулювання змінних затрат (сум покриття) використовуються такі терміни як [15]: Grenzplankostenrechnung (облік стандартних граничних затрат або система директ-костингу по Плауту); Direkt Costing (директ-костинг); Flexible Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung (облік планових граничних затрат та сум покриття або система директ-костингу по Кільгеру);

Betriebsplankostenrechnung (система директ-костингу по Ласманну); relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung (облік відносних прямих затрат та сум покриття або директ-костинг по Рібелю);

Перш ніж дати визначення директ-костингу, характерне для німецькомовних країн, вважаємо за доцільне розглянути основні принципи побудови німецької системи обліку в цілому та управлінського обліку зокрема.

В своїй монографії відомий німецький вчений в галузі обліку та контролінгу Г.-У. Кюппер (H.-U. Küpper) наводить наступну класифікацію облікової системи (рис.2) [12]:

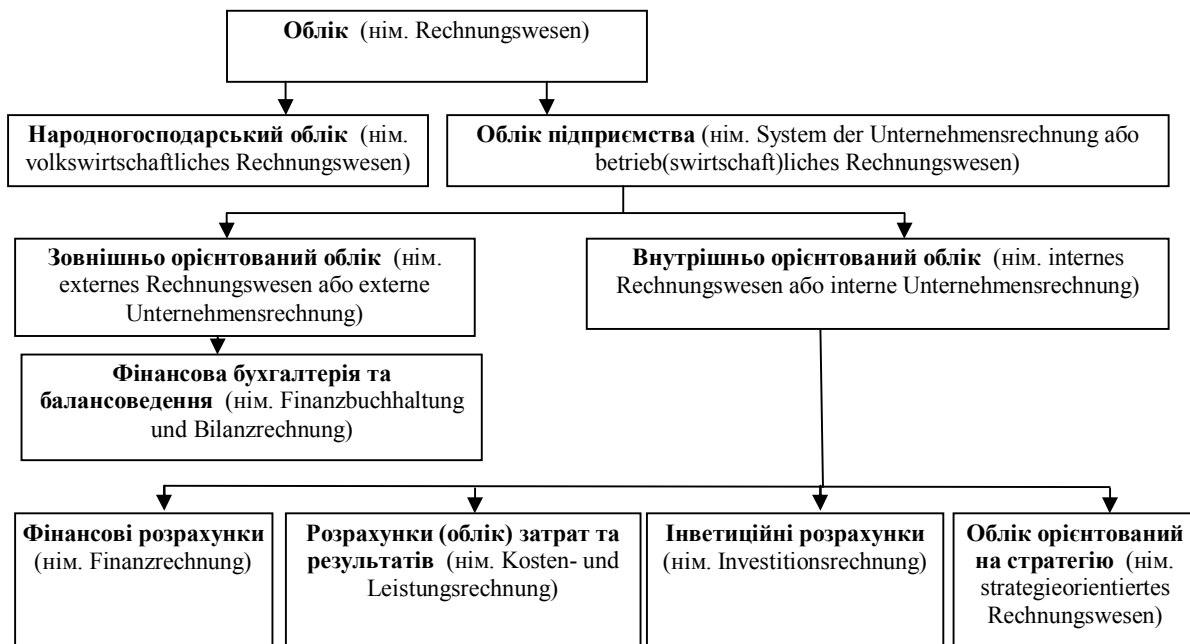


Рис. 2 Структура системи обліку в німецькомовних країнах (частково доповнений та модифікований на основі комплексного аналізу німецькомовної облікової літератури) [12-15]

Як видно з рис. 2 класифікаційною ознакою для першого ієрархічного рівня є ступінь агрегованості об'єктів обліку: економічні процеси та явища на макрорівні є об'єктом народногосподарського обліку (volkswirtschaftliches Rechnungswesen), а на мікрорівні – об'єктом облікової системи підприємства (betriebswirtschaftliches Rechnungswesen).

Для другого ієрархічного рівня класифікаційною ознакою облікової системи підприємства виступає тип користувачів інформації: зовнішні користувачі використовують інформацію фінансової бухгалтерії (Finanzbuchhaltung), а інформація для внутрішніх користувачів формується в підсистемі внутрішньо орієнтованого обліку (internes Rechnungswesen).

Класифікаційною ознакою для третього ієрархічного рівня в системі внутрішньо орієнтованого обліку виступає цільова орієнтація облікових підсистем.

Так, підсистема фінансових розрахунків (Finanzrechnung) має за мету генерування інформації

для управління ліквідністю підприємства (об'єктом відображення виступають грошові потоки за певний період).

Підсистема обліку затрат та результатів (Kosten- und Leistungsrechnung) формує інформацію для управління прибутком підприємства (об'єктом відображення виступають вартість спожитих в процесі операційної діяльності ресурсів та результати цієї діяльності, виражені в грошовій формі). Для німецької облікової теорії характерним є використання різних пар понять для визначення вартості спожитих в процесі господарської діяльності ресурсів та результатів цієї діяльності у фінансовому та внутрішньо орієнтованому обліку [14]. На відміну від фінансового обліку, де поняття витрат (Aufwand) та доходів (Ertrag) визначаються в законодавчих актах, суть і зміст понять затрат (Kosten) та результату (Leistung, Erlös) визначаються виключно в підручниках з управлінського обліку, виходячи із позицій інформаційних потреб системи управління. Це призводить до того, що, на відміну від витрат,

оцінка затрат (результатів) не носить виключно історичного характеру, а, залежно від інформаційних цілей, може мати і прогностичний (плановий) характер або відрізнятися за значенням (наприклад, амортизація для цілей управління). Окрім того, на відміну від витрат, затрати можуть включати тільки спожиті ресурси в ході операційної діяльності (*sachzielbezogene Kosten*), до затрат можуть відноситись також альтернативні (*Opportunitätskosten*) та калькуляційні затрати (*kalkulatorische Kosten*).

Підсистема інвестиційних розрахунків (*Investitionsrechnung*) має за мету формування інформації для оптимального управління вартістю капіталу.

На рисунку 2 відсутнє поняття контролінгу (*Controlling*). Це і не дивно, так як частина німецькомовних авторів тлумачить контролінг як координаційну підсистему в системі управління і облік в цьому випадку виступає тільки як об'єкт та інструмент координації (Н.-У. Кюппер, А. Зюнд, Ж. Вебер). Інші науковці, наприклад Г. Ріхтер (Н. Richter), критикуючи в своєму дисертаційному дослідженні координаційну концепцію контролінгу, вважали контролінг подальшим розвитком системи управлінського обліку в напрямку його стратегічної орієнтації [16]. На сьогоднішній день цей самий вчений, переосмисливши в своїй габілітаційній роботі («*Controlling integrierendes Rechnungswesen*») помилки минулого, відмовився від власної розробки окремої теорії контролінгу і пропонує реінтегрувати контролінг в систему управлінського обліку, даючи наступне визначення облікової системі підприємства: «...облік – це система цілеспрямованої підтримки управлінських функцій на основі виявлення, обробки та орієнтованого на ієрархічні рівні управління аналізу (оцінки) якісної та кількісної інформації щодо теперішніх та майбутніх економічних явищ і процесів в межах підприємства, а також теперішніх та майбутніх економічних зв'язків підприємства із зовнішнім середовищем» [16].

Рамки даної статті не дозволяють нам висвітлити більш детально завдання та структуру вище наведених підсистем, тому сконцентруємо основну на релевантній для цілей даної статті підсистемі обліку затрат та результатів (*Kosten- und Leistungsrechnung*).

Система обліку затрат та результатів в німецькомовних країнах з точки зору цільового спрямування проходила наступні етапи еволюційного розвитку [12]:

1. Генерування історичної (ретроспективної) інформації для визначення собівартості та ціни продукції (*Informationsversorgung der Preiskalkulation*).

2. Генерування планової (нормативної) та фактичної інформації для цілей контролю економності (ощадливості) діяльності підприємства та контролю фінансових результатів (*Informationsversorgung der Wirtschaftlichkeits- und Gewinnkontrolle*).

3. Генерування прогностичної інформації для прийняття управлінських рішень (*informationelle Entscheidungsunterstützung*).

Відповідно до еволюції цілей змінювались також і функції (завдання) системи обліку затрат та результатів [12, 14]:

1. На першому етапі для облікової системи характерною була тільки функція обліку (розрахунків) фактичних затрат (результатів) та калькулювання (*Kostenabrechnung und Kalkulation*). В умовах низької мінливості зовнішнього середовища інформація про історичну собівартість була достатньою (репрезентативною) для формування ефективних цін на власну продукцію.

2. На другому етапі розвитку додатково до облікової функції додалися також функції планування (*Kostenplanung*), контролю (*Kostenkontrolle*), аналізу затрат та результатів (*Kostenanalyse*). Основною причиною розвитку в рамках системи обліку затрат та результатів функції планування стала необхідність формування ефективного масштабу (еталону) порівняння для понесених підприємством фактичних затрат (результатів), так як порівняння типу факт/факт в умовах зростаючої динаміки зовнішнього середовища не дозволяло здійснювати ефективний контроль затрат (доходів).

3. На третьому етапі система обліку затрат та результатів додатково почала виконувати і функцію інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень (*entscheidungsorientierte Kostenrechnung, Entscheidungsrechnung*).

В німецькомовній літературі, на нашу думку, можна виділити наступне визначення системи обліку затрат та результатів [12]: система обліку затрат та результатів являє собою модель, в якій за попередньо визначеними правилами та у відповідності із специфічною цільовою спрямованістю згруповані певним чином затрати (результати) відносяться (простежуються) до об'єктів (обліку) калькулювання, щодо яких приймаються управлінські рішення. При цьому під моделлю розуміється структурно-ідентичне або структурно-подібне відображення внутрішніх взаємозалежностей досліджуваного об'єкту.

Г.-У. Кюппер виділяє наступні основні ознаки з метою класифікації систем (моделей) обліку затрат та результатів [12]:

1. Зв'язок облікової моделі з емпіричною (реальною) дійсністю. Система обліку затрат та результатів, відображаючи у спрощеній формі (власне, у формі затрат та результатів) певний аспект реальних процесів, що відбуваються на підприємстві, є емпірично орієнтованою моделлю.

2. Точність використовуваних в моделі понять. За цією ознакою система обліку затрат та результатів, відображаючи в числовій формі затрати та результати, є числовою моделлю.

3. Якщо система обліку затрат та результатів фіксує та вимірює фактичні величини, переслідуючи дескриптивну наукову ціль, то її можна охарактеризувати як числову описову модель.

4. Якщо система обліку затрат та результатів фіксує та вимірює прогностичні (планові) величини та аналізує відхилення, переслідуючи наукову ціль пояснення, прогнозування та підтримки прийняття рішень, то її можна охарактеризувати відповідно як

числову пояснювальну модель, прогностичну модель або як модель підтримки прийняття управлінських рішень.

За Кюппером структура системи обліку затрат та результатів в німецькому обліку має наступний вигляд [12]:

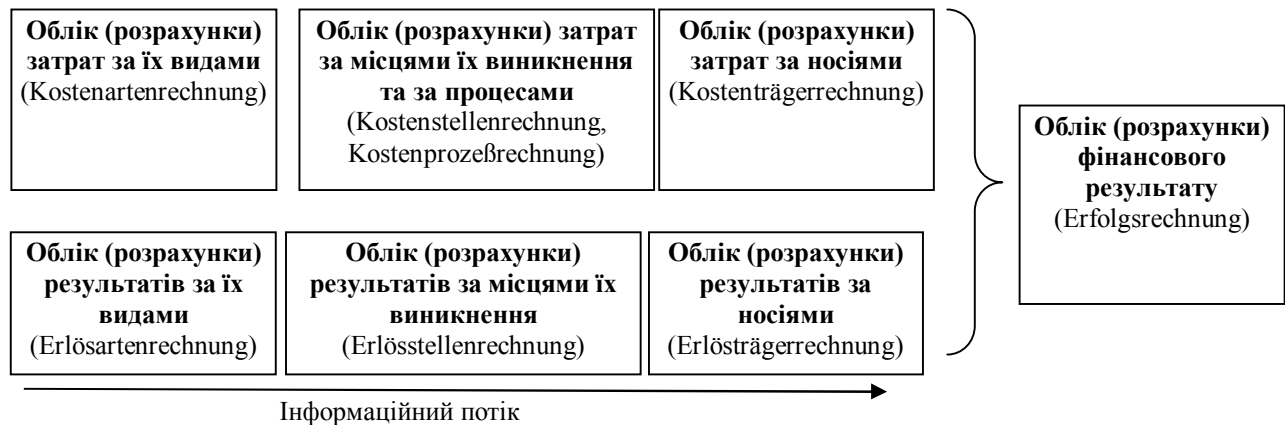


Рис. 3 Структура системи обліку затрат та результатів за Кюппером

При цьому структурування облікової системи (виділення елементів системи та взаємозв'язків між ними) проходить на основі процесного принципу.

Незалежно від фази управлінського циклу (прогнозування, планування або облік затрат) інформаційний потік (процеси віднесення та розподілу затрат до об'єктів калькулювання) проходить три вище наведені етапи.

Коротко характеризуючи елементи системи обліку затрат та результатів необхідно зазначити, що облік затрат за місцями їх виникнення має за мету не тільки допоміжну функцію при калькулюванні собівартості продукції (визначення баз розподілу затрат та розмір ставок калькулювання), але може виконувати і автономну функцію контролю економічності (ощадливості) та прибутковості роботи організаційних одиниць підприємства.

Проаналізувавши німецькомовну літературу ми обрали в якості найбільш вдалого прикладу визначення сутності поняття директ-костингу означення В. Кільгера [14]: Директ-костинг являє собою таку форму організації системи обліку затрат та результатів, за якої як у підсистемі обліку затрат (результатів) за місцями їх виникнення, так і в підсистемі обліку затрат (результатів) за носіями відбувається розмежування затрат на постійну та змінну складові.

### 3 АВТОРСЬКА ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДИРЕКТ-КОСТИНГ

Перш ніж дати власне визначення директ-костингу спробуємо охарактеризувати поняття системи управлінського обліку. Спираючись на визначення управлінського обліку Нападівської Л.В., нами в даній статті пропонується наступний підхід до структуризації системи управлінського обліку (рис. 4).

Наведений нами вище підхід до структуризації управлінського обліку (рис. 4) носить універсальний характер, так як дозволяє висвітлити різноманітні аспекти управлінського обліку.

По-перше, він відображає історичний аспект розвитку системи управлінського обліку: починаючи від облікової функції (блок 1), подальшим розвитком бюджетування та контрольно-аналітичної функції (блок 2, 3), використанням математичного програмування для підтримки прийняття управлінських рішень (блок 4), закінчуючи останнім етапом розвитку - стратегічним управлінським обліком (блок 5).

По-друге, рисунок 4 дозволяє проаналізувати підходи до побудови національних систем управлінського обліку. Так, для англосаксонського наукового простору характерним є включення до складу управлінського обліку всіх вище наведених підсистем (блок 1-5). Необхідно також зазначити, що для англосаксонських країн характерним є включення до сфери управлінського обліку і бюджетування грошових потоків. Але так як функцію фінансового планування та контролю (управління ліквідністю) ми відносимо до сфери теорії фінансів, то вона не знайшла своє відображення на рис. 4.

В свою чергу для країн континентальної Європи, зокрема німецькомовного простору, характерним є включення блоків 1-4 до сфери такої дисципліни як «розрахунки (облік) затрат та результатів» (нім. Kosten- und Leistungsrechnung). Стратегічний управлінський облік (блок 5) німецькі вчені відносять, зазвичай, до сфери таких дисциплін як «стратегічний контролінг» (нім. Strategisches Controlling) та «менеджмент затрат» (нім. Kostenmanagement). Але необхідно зазначити, що в останній час в Німеччині все частіше лунає критика контролінгу і багато науковців, які у минулому були палкими прихильниками та розробниками теорії контролінгу, пропонують реінтегрувати контролінг у сферу «внутрішнього обліку» (нім. internes Rechnungswesen).

Звичайно, вітчизняна система управлінського обліку проходить своє становлення під впливом наукових течій із США та Європи. Тому і не дивно, що одна частина вітчизняних та російських авторів вкладає більш широкий зміст у поняття

«управлінський облік» (наприклад, С.Ф. Голов), орієнтуючись на англосаксонський підхід, а інша частина розглядає управлінський облік в більш вузькому розумінні (наприклад, С.А. Ніколаєва), орієнтуючись на німецьку концепцію обліку. На наш

погляд формування вітчизняної теорії управлінського обліку повинно відбуватись на основі як національних традицій облікової науки, так і з використанням передових підходів зарубіжної теорії управлінського обліку.

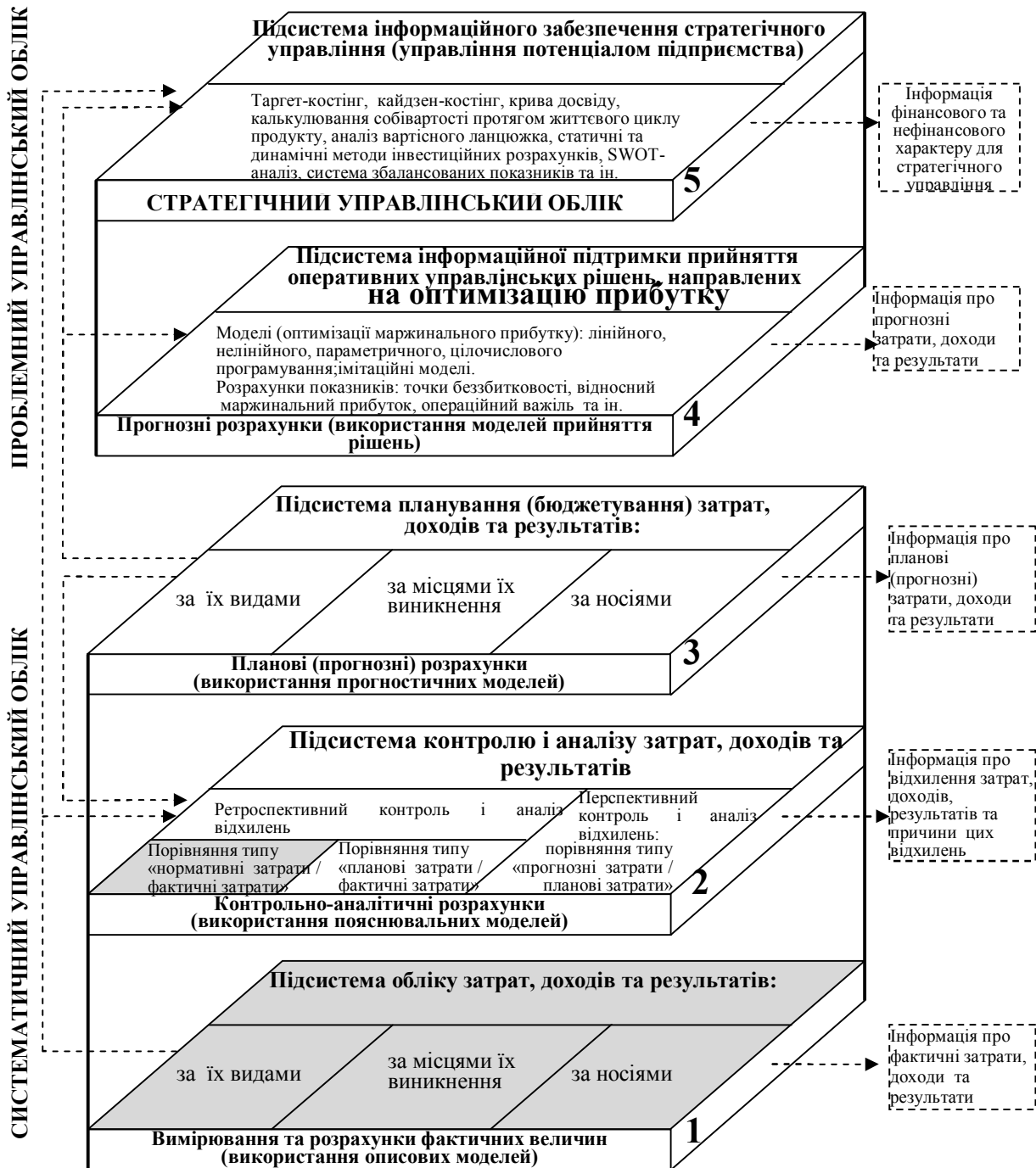


Рис. 4 Характеристика структури системи управлінського обліку (авторська розробка)

А тепер більш детально проаналізуємо запропонований нами підхід до структуризації системи управлінського обліку.

Перший рівень в структурі системи управлінського обліку (рис. 4) передбачає її розподіл на систематичний управлінський облік (блок 1, 2, 3) та проблемний управлінський облік (блок 4, 5).

Систематичний управлінський облік, на наш погляд, – це інтегрована система планування (бюджетування), обліку, контролю та аналізу затрат, доходів та результатів за їх видами, місцями виникнення та носіями. У вітчизняній науці використовується також подібне за своїм змістом поняття «виробничий облік». Так Голов С.Ф. у своїй монографії дає наступне визначення виробничого

обліку: «Система виробничого обліку (Cost Accounting System) – це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат» [3, с. 100]. При цьому Голов С.Ф. включає в систему виробничого обліку облікову функцію, контрольно-аналітичну функцію та функцію нормування затрат (калькулювання нормативних витрат) [3, с. 102]. Функція бюджетування (планування) затрат до виробничого обліку ним не включається. Тому в даній статті ми вважаємо більш доцільним використання терміну «систематичний управлінський облік». Окрім того термін «виробничий облік» може схилити до думки, що об'єктом обліку в системі управлінського обліку виступають виключно виробничі затрати. Але ж затрати на підприємстві виникають не тільки у виробничій сфері, але і у сфері постачання, логістики, збуту, адміністративній сфері, сфері наукових досліджень та розробок, контролю якості, сфері маркетингу тощо. Очевидним є також і те, що систематичний управлінський облік набагато ширше поняття, ніж вітчизняні методи обліку затрат та калькулювання собівартості продукції, для яких характерною є тільки облікова функція, а також функція нормування і контрольно-аналітична функція при використанні нормативного методу (заштрихована площа на рис. 4).

Основне призначення систематичного управлінського обліку, на нашу думку, – генерування стандартизованої інформації про планові (прогнозні) та фактичні затрати (доходи та фінансові результати) а також контроль та аналіз затрат (доходів та фінансових результатів), тобто він виступає як база (резервуар) управлінської інформації. В свою чергу проблемний управлінський облік, базуючись на інформації систематичного обліку та даних про зовнішнє середовище, забезпечує інформаційну підтримку прийняття оперативних управлінських рішень та стратегічного управління підприємством. Якщо систематичний управлінський облік охоплює, насамперед, інструментарій (методи) формування інформації про затрати (доходи та результати) незалежно від конкретних альтернатив управлінських рішень, то проблемний управлінський облік включає в себе, насамперед, інструменти оцінки наявних альтернатив управлінського рішення.

В свою чергу систематичний управлінський облік (2-й рівень структуризації) складається із підсистеми бюджетування та обліку затрат (доходів та фінансових результатів), а також підсистеми контролю і аналізу затрат (доходів та фінансових результатів). Підсистеми бюджетування та обліку, як видно з рис. 4, характеризуються своєю структурною ідентичністю: методика групування затрат (доходів та фінансових результатів) за їх видами, місцями виникнення та носіями повинна бути однаковою як на стадії бюджетування, так і на стадії обліку. В іншому випадку неможливим є ефективний контроль та аналіз затрат (доходів та фінансових результатів).

Проблемний управлінський облік, як видно з рис. 4, включає підсистему інформаційної підтримки прийняття оперативних управлінських рішень (блок

4) та стратегічний управлінський облік (блок 5) і відповідає загальноприйнятому поділу системи управління на оперативну та стратегічну складові.

На етапі свого зародження для системи директ-костингу характерним було використання тільки облікової функції (включає блок 1 рис. 4). При цьому в системі директ-костингу відбувалося групування фактичних затрат за їх видами, місцями виникнення та носіями в розрізі змінних та постійних затрат. З розвитком системи стандарт-костингу (включає блок 1-3), яка окрім облікової функції використовувала і функцію бюджетування та контролю затрат, вище наведені процеси групування почали застосовуватись не тільки до фактичних, але і до планових (бюджетних) затрат. Це призвело до виникнення системи «стандартного директ-костингу» (нім. Grenzplankostenrechnung – дослівно «розрахунок планових граничних затрат»). При цьому так як планові затрати використовувались менеджментом при прийнятті управлінських рішень в процесі планування господарської діяльності підприємства, то і директ-костинг почав виконувати функцію інформаційної підтримки прийняття, насамперед, оперативних управлінських рішень (блок 4).

Тому наведені вище твердження, аналіз зарубіжної та вітчизняної літератури дозволяють нам зробити наступне визначення поняття «директ-костинг»: директ-костинг – це система управлінського обліку, яка як у систематичному так і в проблемному обліку характеризується розмежуванням затрат на постійну та змінну складові. Тому система директ-костингу може включати не тільки облікову функцію, але і функцію бюджетування затрат, їх контролю та аналізу, а також функцію підтримки прийняття управлінських рішень. Роль директ-костингу в системі управління – слугувати генератором інформації для всіх фаз управлінського циклу.

## ВИСНОВКИ

1. Проблема визначення сутності директ-костингу у вітчизняному обліку ускладнюється відсутністю одностайної думки щодо сутності самого поняття методів обліку затрат та калькулювання собівартості продукції. Тому частина авторів відносить директ-костинг до методів обліку та калькулювання собівартості, а інша – виключно до методів калькулювання.

2. Більшість авторів аналізує запозичений з іноземної літератури термін «директ-костинг» через призму вітчизняних методів обліку затрат та калькулювання собівартості продукції, що є, на нашу думку, неправильно. Директ-костинг як і багато інших понять у вітчизняній обліковій науці – це запозичений термін із західного управлінського обліку. Значення та зміст цього поняття висвітлено в наукових працях багатьох зарубіжних вчених. Тому, на наш погляд, некоректно давати оцінку директ-костингу, ігноруючи думку та наукові досягнення зарубіжних авторів. Якщо ж розглядати поняття «директ-костинг» через призму вітчизняних методів обліку затрат та калькулювання собівартості,

звужуючи (в порівнянні із зарубіжною теорією) при цьому його зміст, то коректніше, на нашу думку, було б взагалі використовувати не термін «директ-костинг», а, наприклад, «метод обліку та калькулювання змінних затрат». В зарубіжній літературі зміст поняття «директ-костинг» набагато ширший, ніж зміст вітчизняного поняття «метод обліку затрат та калькулювання собівартості продукції». Подібну точку зору висловлює і професор

Бутинець Ф.Ф., який зазначає наступне: «...система обліку витрат на виробництво на промислових фірмах США за своїми функціями значно ширша, ніж методи калькулювання у вітчизняній практиці...» [1, с.196].

3. Під директ-костингом необхідно розуміти систему управлінського обліку, яка як у систематичному так і в проблемному обліку характеризується розмежуванням затрат на постійну та змінну складові.

#### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малуго Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебн. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. – 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. –К.: Книга, 2004. – 544 с.
5. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. – М.: «Финансы и статистика», 1993. – 128 с.
6. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. –М.: «Аналитика-пресс», 1997. – 144 с.
7. Стуков С.А. Современные методы калькулирования себестоимости. –Калинин: КГУ, 1980. – 86 с.
8. Harris, J.N.: “What did we earn last month?” NACA-Bulletin 17, 10 Jan. 1936, Sect. 1, p. 501 – 527.
9. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. — М.: Финансы, 1971.
10. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. — М.: Финансы и статистика, 1991.
11. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США. — М.: Финансы, 1980.
12. Marcel Schweitzer, Hans-Ulrich Küpper Systeme der Kosten und Erlösrechnung. 7. überarbeitete und erweiterte Auflage. Verlag Franz Vahlen München. 1998. - 787 s.
13. Wolfgang Männel. Handbuch Kostenrechnung. - Wiesbaden: Gabler, 1992. - 1532 s.
14. Kilger, Wolfgang: Einführung in die Kostenrechnung.-Wiesbaden: Gabler, 1992. - 482 s.
15. Bungenstock, Christian: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme: eine entwicklungsgeschichtliche Analyse. Mit einem Geleitwort von Jürgen Weber.- Wiesbaden: Dt. Univ.-Vlg. Wiesbaden: Gabler, 1995.
16. H. Richter. Habilitationsschrift. Cotrollingintegrierendes Rechnungswesen. Schäfer-Poeschel. - 2002. - 531 s.

Одержано 14.09.2013р.