

роботи з будь-якими наборами даних, натомість програма орієнтована на роботу з бухгалтерськими операціями, проводками, документами, синтетичними та аналітичними рахунками.

Отже, питання автоматизації аудиту охоплюють весь комплекс складних прикладних проблем, пов'язаних із застосуванням інформаційних комп'ютерних технологій в контролі, аудиті та аналізі фінансової звітності підприємств, оцінці ефективності й надійності інформаційних систем підприємств, а також організації роботи аудиторських фірм в сучасних умовах.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник. – 2-ге вид., переробл. і допов. – Житомир: Рута, 2002. – 672 с.
2. Івахненко С.В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 38–44.
3. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. Наукове видання. – К.: Знання, 2005. – 286 с.
4. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
5. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту/ – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 192 с.
6. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
7. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – 3-тє вид., переробл. і допов. – К.: Знання, 2004. – 231 с.

УДК 657

СИСТЕМА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ "ДИРЕКТ-КОСТИНГ": ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ

Скрыпник М.И., к.э.н., доцент

Национальная академия статистики, учёта и аудита

Досліджується система калькулювання собівартості продукції "Директ-костинг", її переваги та недоліки, а також вплив на формування фінансових результатів. Висвітлено порядок розрахунку маржинального доходу та порядок його застосування в досліджуваній системі калькулювання.

Ключові слова: витрати, система повного калькулювання, собівартість, директ-костинг, постійні витрати, змінні витрати, загальновиробничі витрати, точка беззбитковості, аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток", аналіз беззбитковості.

The article investigates the "Direct-costing" prime cost calculation system, its advantages and disadvantages as well as its influence on the financial results formation. The article reports the marginal revenue calculation order and the sequence of its application in the investigated calculation system.

Key words: costs, full calculation system, prime cost, direct-costing, permanent costs, temporary costs, all-production costs, the break-even point, "costs – volume – revenue" interconnection analysis, break-even analysis.

Постановка проблеми. В рыночных условиях хозяйствования главным условием эффективного управления промышленным предприятием является полнота, достоверность и оперативность информации о затратах, которые формируют себестоимость произведённой продукции. Такую информацию предоставляет учёт затрат производства, который является главной подсистемой в информационной системе бухгалтерского учёта. От соответствующей организации учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции много в чём зависит уровень экономического управления предприятием, степени влияния результатов деятельности отдельных подразделений на повышение эффективности производства, обоснованность планирования качественных и количественных показателей, а также оптимальное ценообразование. Эффективность производства, в свою очередь, в значительной степени зависит от снижения затрат на единицу продукции при условии хранения и повышения её качества. Для того, чтобы снизить затраты, необходимо, в первую очередь, их правильно определить. Это задание решается с помощью методов калькулирования.

Принятые системы накопления затрат и калькулирования себестоимости продукции определяют финансовые результаты деятельности предприятия. В экономической литературе и в практике хозяйственной деятельности рассматривается несколько подходов к классификации систем калькулирования.

В зависимости от полноты включения различных групп затрат в себестоимость продукции выделяют систему калькуляции себестоимости с полным распределением затрат и систему калькуляции себестоимости по переменным издержкам [22, с. 113].

Использование системы полного распределения затрат между изделиями приводит к тому, что в себестоимость продукции включаются все производственные затраты, независимо от их экономической целесообразности. Прямые затраты включают сразу в себестоимость продукции. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, накапливают сначала по центрам ответственности, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. Чаще всего в качестве базы распределения выступает заработная плата основных производственных рабочих. Эта система калькулирования основана на исчислении полной себестоимости продукции, которая необходима для определения финансового результата от реализации конкретных видов продукции, исчисления базы налогообложения и для оценки перспективности производства новых видов продукции.

В то же время ряд недостатков, которые имеет эта система, не позволяют использовать ее для управления затратами. К таким недостаткам можно отнести:

- игнорирование поведения затрат в зависимости от объема выпуска, что затрудняет проведение анализа, контроля и планирования затрат при изменении уровня производительности предприятия;
- потеря объектами калькулирования индивидуальности вследствие использования общих баз распределения косвенных расходов;
- включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством, что приводит к искажению рентабельности отдельных видов продукции;
- "перенос" постоянных затрат в составе себестоимости запасов на себестоимость реализованной продукции будущих периодов;
- в калькуляции цены с самого начала предусматривается плановая прибыль, тогда как на самом деле необходимо лишь устранить риск убытков.

Для управления затратами более приемлемой является альтернативная система учета затрат и калькулирования себестоимости, при которой по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость включает в себя только прямые затраты. Она калькулируется на основе производственных расходов, непосредственно связанных с производством продукции, даже если они косвенные.

Полнота включения затрат в себестоимость зависит от функций, выполняемых каждым центром ответственности в процессе производственной деятельности. Общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки.

Одной из модификаций данной системы является система "директ-костинг", особенность которой состоит в том, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат, относящихся к носителям издержек. Эти затраты накапливаются на счете 23 "Производство".

Целью исследования является изучения понятия, сущности, преимуществ и недостатков системы калькулирования "директ-костинг".

Анализ последних исследований и публикаций. В начале XX века стало ясно, что учет в традиционном его использовании не в полной мере удовлетворяет потребностям управления в условиях обострения конкуренции, усложнения технологии и организации производства. В результате, на основе разработки методов нормирования труда, была усилена контрольная функция учета с применением систем калькулирования стандартных затрат и оперативного анализа отклонений.

В этот период начинается второй этап развития управленческого учета, который связан с разработкой систем калькулирования переменных затрат (директ-костинг) и учета затрат по центрам ответственности [3, 4, 6].

Изложение основного материала исследования. Исследования развития систем калькулирования свидетельствуют о том, что на всех исторических этапах учёных и практиков интересовала проблема исчисления себестоимости продукции.

В условиях конкуренции одним из преимуществ предприятия становится низкая себестоимость продукции. Ошибки при расчёте себестоимости могут содействовать принятию неэффективных управленческих решений. Одним из оригинальных решений этой проблемы является использования метода "директ-костинг". Согласно которому постоянные расходы, накопленные в течение отчетного периода на счетах 92 "Административные расходы", 93 "Расходы на сбыт", 94 "Прочие расходы", в калькуляцию не включаются. В разрезе счета 91 "Общепроизводственные расходы", который открывается по каждому центру ответственности, рекомендуется проводить дальнейшую детализацию затрат с их делением на переменные и постоянные общепроизводственные расходы. Постоянная часть этих за-

трат считается расходами периода и полностью включается в себестоимость реализованной продукции без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции.

Таким образом, принципиальное отличие системы "директ-костинг" от калькулирования по полной себестоимости состоит в отнесении постоянных общепроизводственных расходов на себестоимость выпускаемой продукции. При калькулировании полной себестоимости они участвуют в расчетах. Калькуляция себестоимости по переменным издержкам является таким методом учета затрат, при котором постоянные общепроизводственные расходы исключаются из издержек производства.

Важным управленческим аспектом учета постоянных затрат является разделение их на затраты, имеющие и неимеющие ценности для потребителей (полезные и бесполезные). Это разделение связано со скачкообразным изменением большинства производственных ресурсов. Таким образом, постоянные затраты можно определить как сумму полезных затрат и бесполезных, которые не используются в производственном процессе. Анализ и оценка бесполезных затрат дополняется изучением всех непродуктивных затрат предприятия.

Метод "директ-костинг" целесообразно применять во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и принятия оперативных управленческих решений. Показатель маржинального дохода, исчисляемый при методе калькулирования "директ-костинг", позволяет разрешать ряд проблем:

- экономическую целостность обработки на предприятии полуфабрикатов;
- программирование производства, когда необходимо сравнить многочисленные внутренние источники средств предприятия и возможности их эффективного использования;
- прогнозирование реализации, в процессе которого цены реализации сравнивают с маржинальным доходом для того, чтобы иметь возможность классифицировать потребителей в разрезе видов готовой продукции, классифицировать готовую продукцию по уровню маржинального дохода.

Модель учетных записей на счетах бухгалтерского учета затрат по системе "директ-костинг" приведена на рис. 1. На рис. 1 видно, что готовая продукция в этой системе калькулирования оценивается по неполной (переменной) себестоимости, что дает возможность изучения поведения затрат в зависимости от объемов деятельности. На основе этой модели проводится анализ взаимосвязи затрат на производство продукции, объемов производства и полученной прибыли.

Использование системы "директ-костинг" кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов, которая позволяет проводить анализ соотношения объемов производства, расходов и финансовых результатов. С помощью анализа "затраты – объем – прибыль" можно определить:

- объем реализации, который обеспечивает возмещение всех затрат и получение желаемой прибыли;
- величину прибыли при определенном объеме реализации;
- влияние изменений величины затрат, объема и цен реализации на прибыль предприятия;
- оптимальную структуру затрат.

Важным элементом анализа взаимосвязи "затраты – объем – прибыль" является анализ безубыточности, который основан на разделении затрат на переменные и постоянные.

В процессе анализа взаимосвязи уровней производственных затрат и объема деятельности определяется точка безубыточности, которая характеризует критический объем реализации.

Критический объем реализации можно исчислить как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Поскольку прибыль в точке безубыточности имеет нулевое значение, то эта точка в денежных единицах определяется из уравнения:

$$DR = Pi + Pj, \quad (1)$$

где DR – доход от реализации;

Pi – переменные затраты;

Pj – постоянные затраты.

Рассмотренный анализ безубыточности целесообразно проводить ежегодно на начало следующего отчетного периода. Если плановый объем реализации не обеспечивает безубыточности производства или необходимого запаса финансовой прочности, то необходимо разработать план обеспечения безубыточности, в который включаются соответствующие мероприятия, влияющие на затраты или объем реализации.

Для некоторых видов производств недостаточно расчета общего объема точки безубыточности, поскольку необходимо определять выпуск продукции в ассортименте. Причем принятие управленческих решений должно основываться на сочетании максимально загруженных мощностей, удовлетворении спроса и максимизации прибыли.

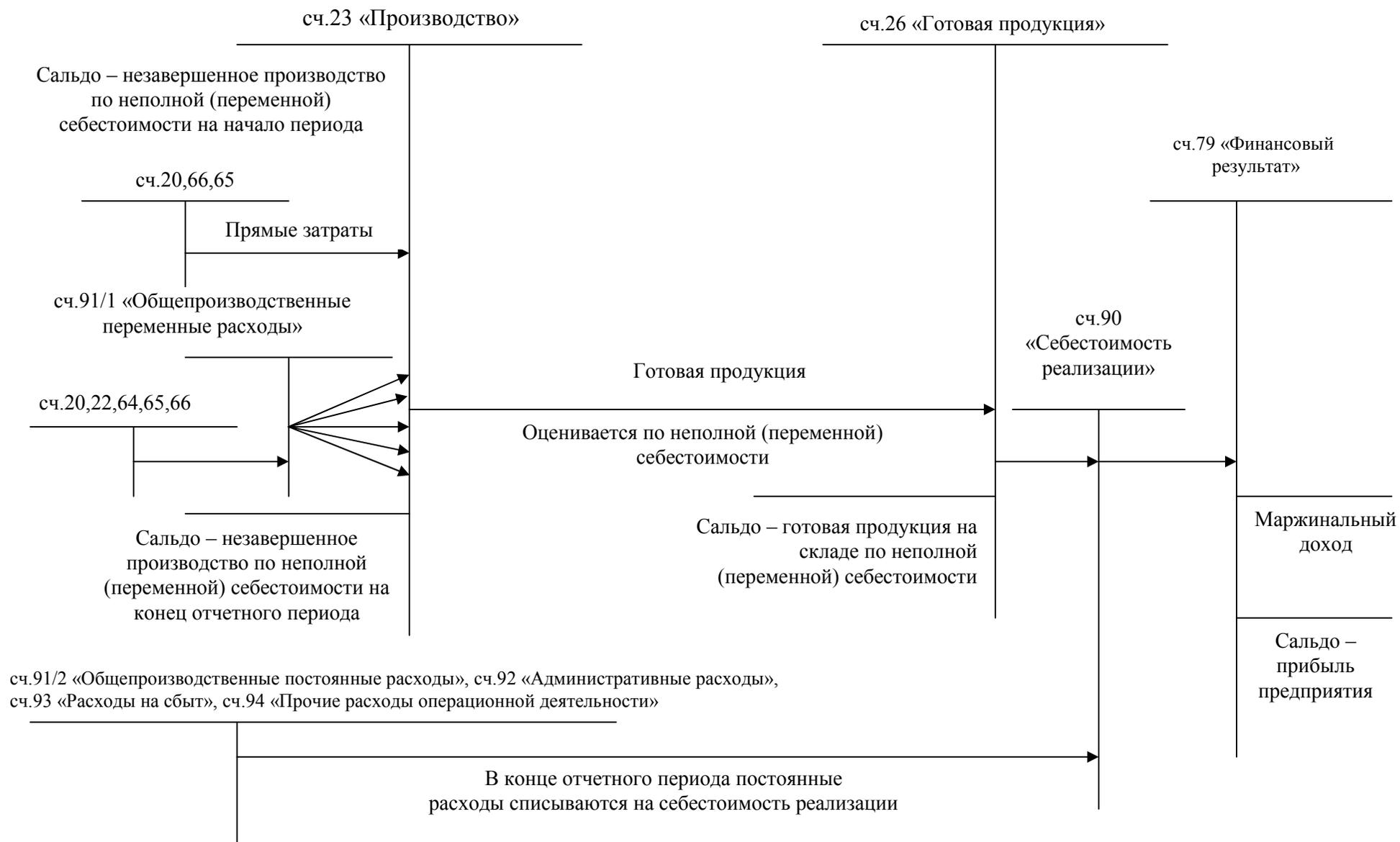


Рис. 1. Бухгалтерская модель калькулирования неполной себестоимости по методу «директ – костинг»

Распределение объема безубыточности по ассортименту выпускаемой продукции осуществляется с использованием соотношения удельных весов отдельных видов продукции в общем объеме реализации. Для каждой единицы ассортимента точка безубыточности определяется путем умножения точки безубыточности всего объема выпуска продукции на удельный вес отдельных видов продукции в общем объеме производства за отчетный период.

Методика анализа соотношения "затраты – объем – прибыль" позволяет принимать управленческие решения об объемах производства в разрезе ассортимента, учитывая конъюнктуру рынка, не ухудшая финансовое состояние предприятия. Рассмотренный подход к анализу взаимосвязи "затраты – объем – прибыль" допускает, что все постоянные затраты являются косвенными относительно конкретных видов продукции. В основу рассмотренного анализа положены следующие принципы:

- 1) главным фактором затрат является объем деятельности;
- 2) постоянное соотношение различных видов продукции в общем объеме реализации;
- 3) применение метода калькулирования переменных затрат;
- 4) линейная зависимость между переменными затратами на единицу продукции, ценой и объемом деятельности, неизменность постоянных затрат;
- 5) правильное определение функции затрат.

Применение на промышленных предприятиях анализа "затраты – объем – прибыль" позволяет получить необходимую информацию для планирования, ценообразования и принятия текущих решений. Наряду с возможностью проведения анализа безубыточности система калькулирования затрат по переменным издержкам позволяет решать различные проблемы, возникающие в работе предприятий в условиях конкуренции, а именно: оценить долю постоянных и переменных затрат в цене реализации, прогнозировать уровень доходов и затрат.

Система "директ-костинг" заостряет внимание руководства предприятием на изменении маржинального дохода. Применение этой системы калькулирования позволяет составить прогноз ожидаемых доходов предприятия, необходимый для управления затратами. Для составления прогноза ожидаемых доходов предприятия на планируемый период используется информация об объемах реализации в стоимостном выражении и сведения о производственной себестоимости продукции по переменным затратам.

Таким образом, особенности метода "директ-костинг" играют важную роль в управлении затратами. К важнейшим из них можно отнести:

- финансовый результат по всему предприятию и по отдельным видам продукции не зависит от выбора метода распределения постоянных затрат, что особенно важно для промышленных производств, отличающихся широким ассортиментом выпускаемой продукции;
- возможность сравнения себестоимости различных периодов только в части затрат, зависящих от принятых решений в области объемов деятельности, в результате чего изменение структуры предприятия и обусловленные этим неподконтрольные затраты не влияют на формирование себестоимости;
- главное внимание уделяется характеру поведения затрат в зависимости от объема деятельности.

Система "директ-костинг" позволяет осуществить более оперативный контроль за постоянными расходами, чем это имеет место при системе полного распределения затрат на изделие, т.к. в процессе контроля за себестоимостью продукции используются стандартные затраты или гибкие бюджеты.

При использовании стандартных затрат в системе "директ-костинг" устанавливаются нормы на постоянные затраты, а в основе контроля гибкого бюджета лежит деление затрат на постоянные и переменные.

Преимущества системы "директ-костинг" используются в краткосрочном планировании и принятии управленческих решений. Во-первых, данные себестоимости – объема – прибыли, необходимые для целей планирования прибыли, всегда можно получить из регулярной отчетности. Следовательно, руководству не надо вести параллельно два расчета для увязки их друг с другом. Во-вторых, прибыль за определенный период не изменяется под влиянием постоянных косвенных расходов при изменениях остатков товарно-материальных запасов. В-третьих, отчеты об издержках производства и доходах, составленные по системе "директ-костинг", в большей степени отвечают интересам руководства предприятием, чем составленные по системе полного распределения затрат между изделиями. В-четвертых, подчеркивается влияние постоянных расходов на прибыль, т.к. сумма затрат за данный период показывается в отчетах о доходах. В-пятых, показатели маржинального дохода позволяют оперативно оценить продукцию, исходя из базовых критериев – занимаемой территории, категорий покупателей и др. В-шестых, "директ-костинг" объединяет такие эффективные средства контроля, как гибкие бюджеты. И последнее, система "директ-костинг" оценивает запасы в соответствии с текущими издержками, необходимыми для изготовления различных видов продукции.

Перечисленные преимущества дают возможность реализовать основную функцию системы "директ-костинг", заключающуюся в обеспечении руководства данными для планирования и принятия управленческих решений. Использование этой системы обеспечивает установление зависимости показателя прибыли от изменения суммы реализованной продукции. При таких обстоятельствах ежемесячные отчеты о доходах, составленные по системе "директ-костинг", упрощают технические трудности, возникающие при определении границы между постоянными и переменными затратами и степени их влияния на конечный результат. Основным параметром, на который система управления может оказывать прямое и косвенное влияние, является маржинальный доход. Система позволяет указать руководителю, как воздействовать на этот параметр и каковы будут результаты этих воздействий.

Таким образом, метод "директ-костинг" предпочтительнее использовать при поиске наиболее выгодной комбинации цен и объема. Наличие данных о переменных и постоянных затратах производства дает возможность проводить политику цен. Это является важным фактором в условиях производства и конкуренции, поскольку под влиянием конкуренции устанавливаются рыночные цены на реализуемую продукцию.

Система калькулирования себестоимости продукции по методу переменных затрат позволяет руководству предприятия, выпускающего многоассортиментную продукцию, определить, какие изделия более выгодны для производства и реализации, а какие нужно снять с производства как не приносящие доходы.

Успешное применение системы "директ-костинг" в значительной степени определяется гибкостью планирования и принятия управленческих решений.

Контроль фактических данных при системе "директ-костинг" является основой вариационного анализа.

Отчет о доходах при системе "директ-костинг" обеспечит ежемесячный контроль за маржинальным доходом предприятия и его подразделений.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Проведенные исследования позволяют сделать следующие выводы:

- 1) использование элементов системы калькулирования себестоимости продукции "директ-костинг" в промышленных производствах усиливает аналитичность учета, снижает громоздкость и трудоемкость распределения косвенных расходов, обеспечивает руководство информацией для контроля за текущими издержками с целью оперативного регулирования производства;
- 2) деление производственных затрат на переменные и постоянные дает возможность, во-первых, сопоставить изменения отдельных статей переменных затрат с изменениями статей объема производства, что способствует планированию и оптимизации отдельных статей издержек производства; во-вторых, определение зависимости между производственными затратами и объемом выпущенной продукции, использованием предприятием производственных мощностей, материальных, трудовых и других ресурсов; в-третьих, решить такие задачи, как "производить – покупать", "затраты – результаты"; в-четвертых, обосновать решения оптимальных вариантов внедрения новой техники и технологии в процесс производства;
- 3) особенностью системы "директ-костинг" является то, что в калькуляцию себестоимости единицы продукции, кроме прямых материальных и трудовых затрат, включается переменная часть постоянных косвенных расходов. В связи с этим, для учета косвенных расходов в промышленных производствах при системе "директ-костинг" целесообразно открыть следующие счета: "Переменные общепроизводственные расходы" и "Постоянные общепроизводственные расходы";
- 4) калькуляция себестоимости продукции по переменным издержкам обеспечит контроль над постоянными издержками, за вложениями в получение прибыли каждого выпускаемого вида изделия, за соблюдением ассортимента выпуска продукции. Такие калькуляции выявят неконтролируемые центрами ответственности издержки, различия между прибыльными и неприбыльными операциями, поведение издержек относительно нормативов;
- 5) важным моментом калькуляции себестоимости продукции по переменным затратам является связь калькуляции с анализом безубыточности производства, которая формирует информацию для расчета оптимального соотношения объема и прибыли;
- 6) основное преимущество внедрения в промышленные производства принципа калькулирования по переменным издержкам – его влияние на установление цен на изделия, стимулирование производительности различных сегментов бизнеса.

Таким образом, внедрение системы "директ-костинг" связано с совершенствованием систем управления и усиление контроля при формировании финансовых результатов.

ЛІТЕРАТУРА

1. Апчерч А. Принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Бабич Л.Н. Некоторые возможности дальнейшего совершенствования учёта производственных затрат / Л.Н. Бабич // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. 16–18 жовтня 2000 р. / Економіка України. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с.
3. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учёт расходов: практ. пособие / Е.В. Бехтерева. – Москва: Омега-Л, 2007. – 152 с.
4. Бунимович В. Калькулирование себестоимости промышленной продукции / В. Бунимович. – М.: Финансы и статистика, 1967. – 215 с.
5. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
6. Бухгалтерский управленческий учёт: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по эконом. специальностям / М.А. Вахрушина. – 3-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2004. – 576 с.
7. Бухгалтерский учёт в промышленности: Учебник для студ. вузов, обуч. по спец. "Бухгалтерский учёт и анализ хозяйственной деятельности" и "Ревизия и контроль" / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, А.Н. Кашаев и др.; Под ред. П.С. Безруких. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 463 с.
8. Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учёт / Н.Д. Врублевский: Учебник. – М.: Бухгалтерский учёт, 2005. – 399 с.
9. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підручник] / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
10. Гусарова Л.В. Управління витратами. Загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат: [конспект лекцій] / Л.В. Гусарова – К.: КНУБА, 2006. – 44 с.
11. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: [учебное пособие для вузов] / Колин Друри; Под ред. Н.Д. Эриашвили. – [пер. с англ.] – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
12. Івакіна І. Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати для різних цілей / І. Івакіна. –Х.: Фактор, 2008. – 176 с.
13. Карпова Т.П. Управленческий учёт / Т.П. Карпова: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
14. Котляров С.А. Управление затратами / С.А. Котлярів. – СПб.: Питер, 2001. – 160 с.: ил. – (Серия: Краткий курс).
15. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учёта на отечественных предприятиях / И.Е. Мизиковский. – М.: Экономист, 2006. – 199 с.
16. Нападовська Л.В. Управлінський облік / Л.В. Нападовська: підручник для студентів вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
17. Палий В.Ф. Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финансового учёта) / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 279 с.
18. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов: Учебн. пособ. для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
19. Управление затратами на предприятии: [учебное пособие] / Под. общ. ред. Г.А. Краюхина. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – СПб.: изд-ий дом "Бизнес-пресса", 2006. – 352 с.
20. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 416 с.
21. Чиж В.І. Методологія облікових процедур в управлінні витратами: [монографія] / В.І. Чиж– Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2004. – 296 с.
22. Чумаченко Н.Г. Статистико-математические методы в управлении производством США / Н.Г. Чумаченко; Под общ. ред. Ю.П. Васильева. – М.: Статистика, 1973. – 164 с.
23. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран / А. Яругова, предисл. Я.В. Соколов. – [пер. с польск.]. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.