

УДК 338.515

ТРУДНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ СИСТЕМЫ ДИРЕКТ-КОСТИНГ В РОССИИ

Холкин А. В.

к.э.н, доцент

Вятский государственный университет

Киров, Россия

Бурлакова М. С.

магистр

Вятский государственный университет

Киров, Россия

Аннотация

Рассмотрены различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Выделены достоинства и недостатки каждого метода. Проанализированы нормативные акты.

Ключевые слова: методы учета затрат, калькулирование себестоимости, директ-костинг, постоянные затраты, прибыль.

DIFFICULTIES OF APPLICATION OF THE DIRECT-COSTING SYSTEM IN RUSSIA

Holkin A. V.

PhD, Associate Professor,

Vyatka State University

Kirov, Russia

Burlakova M. S.

master's student

Vyatka State University

Kirov, Russia

Annotation

Various methods of cost accounting and calculation of production costs are considered. The advantages and disadvantages of each method are highlighted. Analyzed regulations.

Keywords: methods of cost accounting, cost accounting, direct costing, fixed costs, profit.

В связи с глобализацией мировой экономики в практику работы российских бухгалтеров начинают все больше и больше внедряться различные методы и методики ведения учета, которые получили широкое распространение в зарубежных странах. Это коснулось и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так, на пример, в зарубежных странах применяются следующие системы учета затрат: по полным затратам (так называемый «Абзорпшен-костинг») или по переменным затратам (другое название – «Директ-костинг»). При использовании системы абзорпшен-костинг, в состав себестоимости продукции включаются все без исключения расходы по ее изготовлению и продаже. Тем самым, все расходы по обычным видам деятельности, независимо от того, являются ли они переменными и постоянными, распределяются на остатки незавершенного производства, готовой продукции и товаров отгруженных. То есть, оценка всех остатков осуществляется, по аналогии с российской учетной практикой, по полной производственной себестоимости. Иными словами, калькулирование себестоимости каждого вида продукции осуществляется по полным затратам. В отличие от системы «Абзорпшен-костинг», система «Директ-костинг» предполагает оценку остатков незавершенного производства, готовой продукции и товаров отгруженных исходя из величины переменных затрат. Все постоянные расходы по обычным видам деятельности признаются полностью в себестоимости продаж за период, без их распределения на остатки. Тем самым,

остатки незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных оцениваются по переменным затратам, а калькулирование, или распределение затрат между объектами калькулирования, осуществляется только по переменным затратам. Преимуществами системы «Директ-костинг» по сравнению с системой «Абзорпшен-костинг» в следующем:

1. Простота калькулирования себестоимости.
2. Возможная большая достоверность исчисления себестоимости.
3. Снижение искажений и отклонений себестоимости при изменении остатков незавершенного производства.
4. Более широкое использование данных внутренней отчетности в анализе хозяйственной деятельности и при принятии управленческих решений.

Простота калькулирования себестоимости определяется тем, что при применении данной системы не производится распределение постоянных накладных расходов, что может сократить количество учетных операций и затраты учетного труда. Большая достоверность данных калькуляций фактической себестоимости обусловлена тем, что из-за отказа от распределения в себестоимость продукта постоянных затрат сокращается вероятность возможных искажений, возникающих вследствие ошибочно выбранных баз распределения. Кроме того, в рамках любого хозяйствующего субъекта осуществляются расходы, не связанные с производством конкретного продукта, а с функционированием предприятия в целом. И их включение в себестоимость определенного изделия, а тем более в остатки незавершенного производства, и, следовательно, в себестоимость выпуска будущих периодов, не является экономически правильным и может войти в конфликт с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Конфликт вытекает из следующего положения: расходы данного периода, не обуславливающие получение экономических выгод в будущем, должны признаваться в составе расходов этого периода. Тем самым, эти расходы целесообразно признавать в себестоимости периода, в котором они понесены. Но данное положение правомерно только в отношении тех постоянных расходов, которые не связаны

с выпуском продукции, следовательно, не обуславливают получение экономических выгод в будущем от продажи продукции (выполнении работ, оказании услуг).

Снижение искажений и отклонений себестоимости при изменении остатков незавершенного производства вытекает из следующего. При распределении суммы постоянных затрат на остатки незавершенного производства, при изменении величины остатков в натуральном выражении, в их стоимость будет распределена большая или меньшая сумма затрат, по сравнению с базовым периодом. Это приведет к тому, что в составе себестоимости продаж изменится как сумма, так и доля постоянных затрат, что приведет к непропорциональному отклонению или искажению себестоимости. С другой стороны, в случае изменения постоянных затрат, при их распределении на остатки, изменение себестоимости продаж (в случае неизменности остатков в количественном выражении) будет происходить не в период увеличения затрат, а в периоды, когда произведенная с повышенными затратами продукция будет продана. Более широкое использование данных, полученных в условиях применения системы «директ-костинг» в анализе и управлении обусловлено меньшим количеством искажений, а так же возможностью расчета ряда важных показателей, используемых при принятии различных управленческих решений. Например, при использовании данной системы можно определить на основании данных отчетности такие важные для целей управления показатели, как:

1. Маржинальный доход (сумма покрытия)
2. Запас финансовой прочности
3. Коэффициент маржинального дохода
4. Уровень производственного левеиджа, так же называемый операционным рычагом.
5. Эффект производственного левеиджа (операционного рычага).

Данные показатели используются для обоснования следующих классов управленческих решений:

1. Оптимизация объема выпуска и ассортимента
2. Ценообразование
3. Приобретение комплектующих изделий со стороны или производство собственными силами необходимых деталей
4. Принятие дополнительного заказа по цене ниже обычной
5. Замена оборудования
6. Оценка и отбор инвестиционных проектов в части анализа чувствительности.

Однако, система «директ-костинг» не лишена недостатков, самыми значительными из которых являются:

1. Не всегда возможно достоверное разделение затрат по отношению к объему выпуска.
2. непригодность этой системы для формирования данных внешней отчетности.
3. неприемлемость полученных данных для контроля правильности ценообразования, в случае наличия государственного регулирования цен, а так же не пригодность для использования в качестве средства доказывания отсутствия нарушений антимонопольного законодательства в РФ.
4. невозможность использования данных для исчисления налогов и сборов, в частности, налога на прибыль организаций.
5. Ориентация ряда систем управления на величину полных затрат, а не переменных затрат. Невозможность достоверного разделения затрат на переменные и постоянные обусловлена несовершенством методологии подобного распределения, поскольку в ее основе лежит своего рода мыслительный эксперимент, как уже отмечалось в предыдущих разделах. непригодность данной системы для формирования внешней отчетности в РФ вытекает из анализа нормативных актов по бухгалтерскому учету, в частности:
 1. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (утверждено Приказом МФ РФ от 29 июля 1998 года № 34н).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено Приказом МФ РФ от 06 июля 1999 года №43н).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом МФ РФ от 06 мая 1999 года №33н).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности (Утвержден Приказом МФ РФ от 31 октября 2000 года №94н).

Данные нормативные акты не предполагают оценки незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных только исключительно исходя из величины приходящихся на них переменных расходов. равно как даже не рекомендуют раскрывать в отчетности сведения о переменных и постоянных расходов. Однако, это может быть и положительным моментом, связанным с сохранением режима коммерческой тайны, но, с другой стороны, снижает информативность отчетности, что ограничивает возможности расчета ряда важнейших экономических показателей (на пример, порог рентабельности, запас финансовой прочности, уровень производственного левериджа и так далее). Неприемлемость использования данных калькуляций себестоимости по переменным затратам для проверки правильности установления цены, обусловлена тем, что для контроля и установления цены используется показатель полной себестоимости, к которому, для расчета цены в практике управления прибавляется сумма прибыли, рассчитанная как произведение полной себестоимости и установленного уровня рентабельности затрат. Аналогичный порядок установления цены предполагает и большинство нормативных актов по ценообразованию, в частности:

1. Постановление Правительства РФ от 29 декабря 2007 г. № 980 «О государственном регулировании тарифов на услуги субъектов естественных монополий по транспортировке нефти и нефтепродуктов»[1]
2. Постановление Правительства РФ от 5 августа 2009 г. № 643 «О государственном регулировании и контроле тарифов, сборов и платы в

отношении работ (услуг) субъектов естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок»[2]

3. Постановление Правительства РФ от 23 апреля 2008 г. № 293 «О государственном регулировании и контроле цен (тарифов, сборов) на услуги субъектов естественных монополий в транспортных терминалах, портах, аэропортах и услуги по использованию инфраструктуры внутренних водных путей»[3]

4. Постановление Правительства РФ от 10 июля 1995 г. № 694 «О реализации протезно-ортопедических изделий»[4]

5. Постановление Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 109 «О ценообразовании в отношении электрической и тепловой энергии в Российской Федерации»[5]

Невозможность использования этой системы для целей исчисления налогов и сборов обусловлена тем, что налоговым законодательством, в частности, статьями 318 и 319 НК РФ, установлена своя методика оценки остатков незавершенного производства, готовой продукции и товаров отгруженных. Данная методика будет рассмотрена в соответствующей главе. Ориентация на величину полных затрат отчасти продиктована спецификой ценообразования в ряде отраслей народного хозяйства, а так же выбранными в системе управления оценочными показателями. Специфику ценообразования можно проиллюстрировать на примере строительства, в котором договорная стоимость определяется на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, увеличенная на величину согласованной договором прибыли подрядчика (так называемая открытая цена). Это требует, с одной стороны, определения сметной стоимости строительства исходя из величины всех планируемых для производства строительномонтажных работ затрат, на основе проектной документации и прибыли, определяемой в процентах от полной себестоимости. С другой стороны, для контроля суммы прибыли, в системе бухгалтерского учета должна

формироваться фактическая полная себестоимость строительной продукции, чтобы можно было сопоставить сметные (плановые) и фактические значения, как себестоимости, так и прибыли, в том числе по каждому объекту строительства. Кроме того, в ряде хозяйствующих субъектов используется показатель полной себестоимости в качестве оценочного показателя деятельности, поскольку, как считается, он отражает все затраты организации по изготовлению продукта. Но это не совсем так, поскольку в его состав включаются и расходы по функционированию организации, напрямую не связанные с производственной деятельностью. Кроме того, расчет ряда оценочных показателей на основе значения полной себестоимости не позволяет обосновать и правильно спрогнозировать их рефлексию на изменение различных факторов, например, объема продаж. Помимо того, в российской литературе появились разновидности системы «Директ-костинг». В частности, ряд авторов, на пример Н.А. Ермакова [6], предлагают как вариант применение «Развитого директ-костинга». Данная методика основана на следующем принципе: существуют некие постоянные расходы, которые могут быть отождествлены с изготовлением конкретного продукта, их группы, функционированием определенного центра ответственности или осуществлением деятельности в рамках данного сегмента. Такие расходы в этой методике получили название «специфические постоянные расходы». В связи с этим, при надлежащей организации раздельного учета постоянных расходов, на отдельных субсчетах к счетам учета постоянных расходов, возникает возможность расчета показателя «полумаржи» или «маржи по специфической стоимости». Ее величина определяется как разность между выручкой и суммой переменных и специфических постоянных расходов, либо как разность между маржинальным доходом и специфическими постоянными расходами. При этом, сторонниками применения этого метода выделяются следующие его достоинства:

1. Поскольку по порядку расчета полумаржа приближается к определению прибыли от продаж, то она более полно характеризует результат, получаемый

от продажи определенного продукта, и наиболее полно характеризует его вклад в покрытие общих постоянных расходов. А это позволяет принимать более правильные управленческие решения по управлению ассортиментом

2. Повышение оперативности и точности принятия управленческих решений, поскольку в системе учета уже сформирована информация о величине постоянных расходов, приходящихся к определенному виду продукции, что упрощает расчеты.

Недостатками данной методики являются:

1. Трудности выделения специфических постоянных расходов, особенно в условиях многономенклатурного производства.

2. Для получения прибыли необходимо покрывать все постоянные затраты, а не только специфические. Другим вариантом применения системы директ-костинг, специфичным для Российской Федерации, является выбор организацией способа признания управленческих и коммерческих расходов в качестве расходов на период как условно-постоянных. При применении данного метода признания управленческие и коммерческие расходы, понесенные организацией за данный период, предварительно учтенные на соответствующих счетах, по завершении периода относятся непосредственно на счет продаж и полностью вычитаются из выручки при определении прибыли от продаж. То есть, на остатки незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных.

Тем самым, они оцениваются по так называемой сокращенной производственной себестоимости. Альтернативным данному методу является признание этих расходов в качестве расходов на продукт. При применении данного метода управленческие расходы за период полностью списываются на счета учета расходов основного и вспомогательного производств и, тем самым, могут включаться в себестоимость остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных. А коммерческие расходы списываются на счет «Продажи» только в части, приходящейся на проданную продукцию, и счет, на котором учитываются данные расходы, имеет сальдо.

При использовании рассматриваемой методики оценка незавершенного производства осуществляется по так называемой полной производственной себестоимости. Но у данной разновидности есть существенный методологический недостаток: считается, что постоянные затраты формируют только управленческие и коммерческие расходы, и этих расходы состоят исключительно из постоянных затрат. На самом деле, постоянные расходы могут включаться в общепроизводственные расходы, а в составе коммерческих и управленческих расходов могут присутствовать и переменные затраты. Тем самым, формируемые в бухгалтерской отчетности показатели себестоимости продаж и валовой прибыли не соответствуют показателям переменных затрат и маржинального дохода. А значит, принятие правильных решений на основе такой отчетности невозможно. То есть, данная методика базируется на неверном постулате о совмещении группировки затрат по направлениям и по отношению к объему выпуска, что является методологически неверным. Тем самым, директ-костинг – способ распределения затрат между периодами и оценки остатков, дополнительно основанный на формировании в системе учета группировки затрат на переменные и постоянные. И без формирования в системе учета затрат данной группировки его применение просто невозможно. При этом, несмотря на недостатки, его применение в практике учета и управлении затратами видится более правильным и рациональным, нежели чем калькулирование по полной себестоимости. Но серьезным препятствием на пути внедрения данного метода остается косность мышления руководства хозяйствующих субъектов, ориентированных при принятии решений на величину полной себестоимости.

Библиографический список:

1. Постановление Правительства РФ от 29 декабря 2007 г. № 980 «О государственном регулировании тарифов на услуги субъектов естественных монополий по транспортировке нефти и нефтепродуктов».

2. Постановление Правительства РФ от 5 августа 2009 г. № 643 «О государственном регулировании и контроле тарифов, сборов и платы в отношении работ (услуг) субъектов естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок».
3. Постановление Правительства РФ от 23 апреля 2008 г. № 293 «О государственном регулировании и контроле цен (тарифов, сборов) на услуги субъектов естественных монополий в транспортных терминалах, портах, аэропортах и услуги по использованию инфраструктуры внутренних водных путей».
4. Постановление Правительства РФ от 10 июля 1995 г. № 694 «О реализации протезно-ортопедических изделий».
5. Постановление Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 109 «О ценообразовании в отношении электрической и тепловой энергии в Российской Федерации».
6. Ермакова Н. А. Организация учета в системе "директ-костинг" / Ермакова Н. А. // Современный бухучет.- 2004.- № 1

Оригинальность 90%