

КОНСУЛЬТАЦИЯ

С.К. МАТАЛЫЦКАЯ

“ДИРЕКТ-КОСТИНГ”: СТАНОВЛЕНИЕ, РАЗВИТИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

В современных условиях хозяйствования создание рыночной системы управления затратами, способствующей обеспечению учета и контроля за конечными результатами деятельности предприятия, позволяет решать задачи, связанные с эффективным использованием ресурсов и принятием обоснованных управленческих решений.

В странах с развитой рыночной экономикой уже несколько десятилетий существует деление бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, а бухгалтерии — на финансовую и управленческую. Финансовая бухгалтерия обеспечивает учет расходов и доходов, расчетов с разными дебиторами и кредиторами и результатов от производственной и финансовой деятельности предприятия. Производственная (управленческая) бухгалтерия обеспечивает решение управленческих задач на основе соизмерения затрат, выпуска и результатов по изделиям, подразделениям, видам деятельности и другим показателям. Производственный учет является базой для принятия оперативных решений, планирования и регулирования объемов продукции, затрат, цен на основе как полной, так и усеченной себестоимости.

Современный производственный учет получил название управленческого учета в связи с тем, что бухгалтер рассматривает деятельность предприятия глазами руководителя, а от бухгалтерских данных зависит результат работы менеджера. Управленческий учет обеспечивает информацией управление, а также нацелен на отражение конечного результата и аналитическое соизмерение затрат и выпуска. Другими словами, “управленческий учет — это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, расположение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами” (Ч.Т. Хорнгерн, Дж. Фостер).

Система управленческого учета, применяемая на западных предприятиях, характеризуется многими признаками, которые можно положить в основу их классификации. Одним из ключевых признаков является полнота включения затрат в себестоимость производства. В этом случае можно рассматривать два метода управленческого учета: метод, при котором включаются затраты в себестоимость продукции, работ и услуг, и метод неполного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, т.е. метод “директ-костинг”.

Светлана Константиновна МАТАЛЫЦКАЯ, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК учетно-экономического факультета БГЭУ

Основой “директ-костинга” является четкое разделение затрат на постоянные и переменные, причем постоянные расходы в себестоимость продукции не включаются, а относятся на реализацию или финансовый результат.

Справочник бухгалтера-калькулятора дает такое определение “директ-костинга”: “Директ-костинг должен быть определен как разделение производственной себестоимости на затраты, являющиеся постоянными; и на затраты, которые изменяются пропорционально изменению объема. Только основные расходы и переменные накладные расходы используются для оценки запасов и реализованной продукции. Остальные затраты относятся прямо на прибыли и убытки. Однако необходимо подчеркнуть, что сущность системы “директ-костинг” заключается в первую очередь в подразделении затрат, и только вторичной целью является оценка запасов”. (Н.Г. Чумаченко “Учет и анализ в промышленном производстве США”. С.: 105)

Для того, чтобы использовать или отказаться от этого метода, при сложившихся экономических условиях в РБ необходимо изучить эволюцию развития и становления классификации затрат, изучить опыт использования системы “директ-костинг” на Западе.

Идея системы “директ-костинг” зародилась еще в прошлом столетии, когда учет затрат на промышленных предприятиях США велся по изделиям только в части заработной платы и прямых материалов: а сумма накладных расходов представляла собой исключение из дохода. В 1869 г. в работе “Теория и практика предпринимательства в земледелии, ремесле и торговле” Ж. Курсель-Сенель предложил произвести разделение затрат на “особые” — изменяемые пропорционально объему произведенных товаров — и “общие” — постоянные или маломеняемые в определенных границах.

Г. Гесс на заре XX века провел четкую линию, разделившую затраты на постоянные и переменные. Причем к постоянным затратам были отнесены те статьи затрат, которые предусматривали “подготовку предприятия”, а все остальные статьи затрат включены в переменные. Однако четкого признака классификации затрат на постоянные и переменные не выделено.

Как отметил В.Ф. Палий в книге “Основы калькулирования”, одним из первых, кто рассматривает соотношение постоянных и переменных расходов с категорией объема производства и изменение их в зависимости от объема, был Дж. Кларк. Он еще в 1923 г. предложил к постоянным затратам относить: амортизацию основного капитала, расходы на содержание административного и технического персонала, поддержание оборудования в надлежащем состоянии, содержание сбытовой сети, сумму обычной прибыли на задействованный капитал. А к переменным расходам предлагалось относить: стоимость сырья и материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и другие затраты, которые зависят от величины объема производства.

Основные идеи “директ-костинга” были изложены в статье американского исследователя И.Н. Гарриса, опубликованной в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета в 1936 г.

В 1936 г. американец Д. Харрисон в своей работе ввел наименование “директ-костинг”, означавшее учет прямых затрат.

Значительный вклад в развитие “директ-костинг” внес К. Руммель своими трудами “Единая система учета затрат на основе пропорциональности затрат и производственных величин” (книга в трех изданиях 1934, 1939, 1949 гг.). Впоследствии ученые В. Рутенштраух, Дж. Х. Уильямс и Ч.М. Кнопфель доработали и усовершенствовали систему “директ-костинг”. Они разработали графики критического объема производства (прослеживается взаимосвязь объем-себестоимость-прибыль) и промежуточного бюджета.

Все исследования в области производственного учета, становления системы “директ-костинг” до 50-х годов носили чисто теоретический ха-

рактике не сложились определенные экономические условия, которые позволили воплотить теорию в производство. Это последствия научно-технической революции, связанные с ростом расходов на исследования, освоение новых производств, т.к. усилился фактор устаревания; это и усиление конкуренции среди предприятий, обострение внешней и внутренней конкуренции, рост затрат, связанных не с производством, а со сбытом продукции; увеличение расходов на рекламу и т.д.

После второй мировой войны значительно усилился контроль за производственными затратами, что послужило стимулом развития исследований в области себестоимости; все большее распространение получили расчеты на основе определения точки критического объема производства. Как уже говорилось, для нахождения этой точки и выполнения всех последующих расчетов затраты предприятия делятся на постоянные и переменные. В результате в начале 50-х годов ряд компаний возвращается к учету только прямых затрат, однако теперь к ним кроме материалов и заработной платы относят и переменные накладные расходы.

В 50—60 годы в США возрастает практический интерес к вопросам учета производственных затрат и калькулированию себестоимости продукции. Изменились функции и содержание учета. В эти же годы проводятся исследования, связанные с использованием системы “директ-костинг”, результаты которых публикуются в виде специальных отчетов. В 1953 г. Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов публикует свой первый специальный исследовательский отчет. В 1961 г. выходит второй отчет, где нашел отражение анализ результатов 50 крупнейших фирм, которые использовали в учете систему “директ-костинг”. В помощь бухгалтерам и новичкам, занимающимся изучением системы “директ-костинг”, выпускаются специальные практические пособия и публикуются результаты исследований.

Расширяется география использования системы “директ-костинг”. В Великобритании метод “директ-костинг” получил название маржинальност, во Франции — маргинальная бухгалтерия, в Германии и Австрии используются термины: учет граничных затрат или учет суммы покрытия. При описании этой системы в отечественной литературе используют название усеченной себестоимости или ограниченной себестоимости.

Оксфордские экономисты, внедряя систему “директ-костинг” в экономику, брали за основу то, что определение переменных затрат по производству и реализации готовой продукции более важно для принятия управленческих решений, чем определение данных о постоянных затратах, величина которых не зависит от руководства. Но, с другой стороны, затраты по производству и реализации продукции включают в себестоимость на основании спорных баз распределения, что сильно усложняет работу управленческой бухгалтерии, а следовательно, удорожает ее. По этому поводу писал Г. Кюльманн, что “управленческие решения на короткий период правильнее принимать на основе данных о переменных расходах, нежели данных о постоянных расходах”.

Значительный вклад в развитие теории управленческого учета внесли Ч. Хорнгер и Р. Антони. Они обосновали принцип “разной себестоимости и определили области и цели их использования: себестоимость по центрам ответственности используется в планировании и контроле за деятельностью исполнителей; полная производственная себестоимость — для обоснования цен и принятия производственных решений в стандартных ситуациях; прямая производственная себестоимость — для обоснования цен и принятия производственных решений в специфических обстоятельствах, например, когда необходимо задействовать дополнительные мощности или наоборот.

Важнейшей характеристикой западных систем производственного учета является оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических (прошлых, исторических) затрат и учет затрат по методу "стандарт-кост". Система "стандарт-кост" включает в себя разработку норм стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление нормативной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов.

В теории отечественного учета существует хорошо разработанная система нормативного учета, имеющая много общего с западной системой "стандарт-кост". Система нормативного учета включает в себя методы разработки и установления норм расходов производственных ресурсов, расчет нормативной себестоимости продукции, систематический учет изменения норм и оперативный учет и документирование отклонений от норм с указанием причин их возникновения.

Проблема заключается в том, что в условиях жестко планировавшейся и централизованно управляемой экономики затратного и государственного ценообразования у предприятий не было реальных стимулов к снижению издержек через управление ими, эффективным средством которого является нормативный учет.

Если рассматривать сравнение нашей и западной учетных систем по такому признаку, как полнота включения затрат в себестоимость и их разделение на переменные и постоянные в зависимости от изменения объема производства, то в нашей стране до сих пор не было практики применения "директ-костинга", то есть раздельного учета затрат: переменных и постоянных — использовался и используется до сих пор учет полной себестоимости.

В.И. Ткач и М.В. Ткач в книге "Управленческий учет: международный аспект" выделяют два варианта метода "директ-костинг": простой — основанный на использовании в учете данных только о переменных затратах, и развитой — при котором в себестоимости наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты по производству и реализации продукции.

По их мнению, благодаря особенностям системы "директ-костинг", методом переменных затрат можно измерить вклад каждого вида продукции в возмещении постоянных затрат и формировании общего уровня рентабельности. Помимо этого, данный метод в современных рыночных условиях развития экономики дает возможность изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом, затратами и прибылью.

Еще одно важное достоинство системы отмечает С.А. Стуков в книге "Система производственного учета и контроля": "... ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат: себестоимость становится "более обозримой", а отдельные затраты — лучше контролируемые. Ведь чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассеивается внимание между ними, тем слабее становится контроль".

В последнее время наблюдается устойчивая тенденция роста удельного веса постоянных (накладных) расходов. Поэтому повышаются требования к обоснованности планирования и нормирования величины этих расходов. Система "директ-костинг" позволяет заострить внимание на решении этих вопросов, так как сумма постоянных расходов за данный конкретный период оказывается в отчете о доходах отдельной строкой, и, таким образом, их влияние на величину прибыли предприятия особенно хорошо видно.

Кроме того, использование этого метода дает возможность более оперативно контролировать расходы, так как часто в процессе контроля за себестоимостью используются нормативные затраты (следовательно, "директ-костинг" организуется со "стандарт-костом") или гибкие сметы.

Применяя “стандарт-костинг” в системе “директ-костинг”, устанавливают нормы на постоянные затраты, в основе же гибких схем лежит распределение затрат на постоянные и переменные. При системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит из одного периода в другой, поэтому контроль за ними ослабевает. “Директ-костинг” помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Л.Г. Чумаченко в книге “Учет и анализ в промышленном производстве США” отмечает, что несомненно вызывает всеобщий интерес взаимоотношение двух систем — “стандарт-кост” и “директ-костинг”: “Совершенно очевидно, что и в системе “директ-костинг”, и в системе полного распределения затрат может составлять предварительная стандартная себестоимость и выявляться отклонение от стандартов”.

Благодаря системе “директ-костинг” расширяются аналитические возможности учета, причем наблюдается процесс тесной интеграции учета и анализа. Неслучайно на западе “директ-костинг” называют еще “управлением себестоимостью”, или “управлением предприятием”, чем, на наш взгляд, подчеркивают единство учета, анализа и принятия управленческих решений в этой системе. На ее основе строится система контроллинга. Именно при анализе поведения постоянных и переменных расходов в зависимости от изменения объема производства можно гибко и оперативно принимать решения по управлению производством.

Разумеется, как любое новшество, организация производственного учета по системе “директ-костинг” связана с рядом проблем, которые вытекают из особенностей, присущих этой системе. Одной из трудностей использования этого метода является разложение затрат на постоянные и переменные.

В теории отечественного учета и анализа существует классификация затрат на условно-постоянные и условно-переменные, но широкого распространения на практике она не получила, так как не сложилась еще соответствующая экономическая ситуация. В последнее время в нашей литературе по бухгалтерскому учету и анализу обсуждается данная проблема. В монографии “Система производственного учета и контроля” С.А. Стуков дает классификацию затрат на переменные-постоянные применительно к отечественной системе учета и анализа. Сейчас в республике возникают необходимые предпосылки для использования системы “директ-костинг”, поэтому необходима дальнейшая разработка классификации затрат на постоянные и переменные.

Из всего вышесказанного можно сделать следующие выводы:

1. Экономические условия, складывающиеся при переходе нашей республики на рельсы рыночной экономики, становятся причиной развития системы управленческого учета “директ-костинг”: служат предпосылкой для использования в нашей практике и теории классификации затрат на постоянно-переменные как теоретической основы “директ-костинга”.

2. Глобальным условием использования системы “директ-костинг” в нашей стране являются формирующиеся рыночные отношения, что позволит в отечественном учете и анализе рассматривать поведение затрат и прибыли в зависимости от объема производства.

3. Наличие в отечественном учете и анализе классификации затрат на постоянно-переменные аналогично западной — это исходный пункт и хорошая теоретическая база для применения “директ-костинга”. Наличие математического и программного обеспечения и средств вычислительной техники, расширение сферы их применения являются материальной предпосылкой практического использования данной классификации на отечественных предприятиях.