

УДК 657

## ДИРЕКТ-КОСТИНГ КАК АЛЬТЕРНАТИВНЫЙ МЕТОД КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

*Е.С. ЛИЛИНА**(Представлено: канд. экон. наук, доц. М.В. ПРИМАКОВА)*

*Успешность функционирования любого предприятия определяется уровнем его конкурентоспособности. Наиболее конкурентоспособным является то предприятие, продукция которого имеет наилучшее соотношение «цена-качество». Как известно, цена товара определяется затратами на его производство. Следовательно, важнейшим условием развития и расширения предприятий является умелое управление затратами на производство продукции.*

**Актуальность темы.** Существуют различные методы калькулирования себестоимости, каждый из которых позволяет дать нам некую информацию. Одним из методов является «директ-костинг», который по-другому называется «метод частичного (неполного) калькулирования себестоимости». Данный метод позволяет дать предприятию более точную информацию по произведенной продукции. Поэтому актуальность работы заключается в использовании предприятием системы «директ-костинг» как дополнительного метода калькулирования себестоимости, с целью лучшего функционирования предприятия в условиях рынка.

**Постановка цели и задачи.** Объектом изучения является система директ-костинг (метод частичного (неполного) калькулирования себестоимости).

Цель работы заключается в изучении системы директ-костинга как альтернативного метода калькулирования себестоимости, а также его особенностей и значения на предприятии.

Для достижения поставленной цели были поставлены следующие задачи: 1) рассмотреть понятие себестоимости как объекта управленческого учета; 2) изучить калькулирование себестоимости продукции по системе директ-костинг.

**Себестоимость как объект управленческого учета.** Одним из методов совершенствования деятельности предприятия является эффективное управление затратами. Ошибки и неточности в определении и калькуляции затрат могут привести к принятию решений, не отвечающих целям предприятия и требованиям рынка, что поставит под угрозу не только финансовое благополучие организации, но и само ее существование. Поэтому в управленческом учете основным разделом является учет и анализ затрат, расчет себестоимости произведенной продукции.

Необходимо определить, что учет затрат есть совокупность сознательных действий, направленных на отражение происходящих на предприятии в течение определенного временного периода процессов снабжения, производства и реализация продуктов его труда посредством их (процессов) количественного измерения (в натуральных и стоимостных показателях), регистрации, группировки и анализа в разрезах, формирующих себестоимость готовой продукции [1, с. 35].

В отечественных нормативных положениях под себестоимостью реализованных товаров, продукции, работ, услуг понимается стоимость потребленных в процессе хозяйственной деятельности материальных ресурсов, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации основных средств и нематериальных активов и прочих затрат в соответствии с законодательством Республики Беларусь [2].

Таким образом, учет затрат – это сознательные действия, направленные на фиксацию затрат, понесенных предприятием при изготовлении продукции, себестоимость – это совокупность всех затрат, связанные с процессом производства и реализацией.

Калькулирование себестоимости продукции может осуществляться различными методами, выбор которых зависит от типа производства, его особенностей, номенклатуры вырабатываемой продукции и других факторов (в частности, исходя из управленческих целей и задач) [3, с. 77].

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее, их можно сгруппировать по трем признакам или направления (рис.):

- способу оценки затрат;
- отношению затрат к технологическому процессу производства;
- полноте включения затрат в себестоимость продукции.

В данной работе рассмотрим методы учета затрат по полноте включения затрат в себестоимость продукции, а именно по неполной себестоимости (директ-костинг). При расчете полной себестоимости организация распределяет коммерческие и административные расходы между реализованной и нереализованной продукцией. В случае с неполной себестоимостью коммерческие и административные расходы относятся к расходам периода и включаются в себестоимость продукции, реализованной в отчетном периоде.



Рисунок. – Классификация методов учета затрат [3, с. 78]

**Калькулирование себестоимости продукции по системе директ-костинг.** Система учета переменных затрат возникла в США в период Великой депрессии и получила широкое распространение в 50-х годах. До начала Великой депрессии (1928 г.) остатки готовой продукции оценивались по себестоимости, исчисленной по полным затратам. Депрессия привела к созданию больших запасов нереализованной продукции, а оценка по полным затратам, по мнению аналитиков того времени, приводила к искусственному искажению прибыли. Постоянные затраты, которые не зависят от объема производства и размеров дохода, перераспределяясь между отчетными периодами, значительно влияли на величину расчетной прибыли. По мнению аналитиков, следовало рассчитывать отдачу понесенных затрат через связь объема производства с затратами и доходами. В этом аспекте было решено, конечно, в достаточной степени условно, разделить совокупные затраты на переменные, которые отождествлялись с прямыми, и на постоянные, которые назывались бесполезными и отождествлялись с косвенными. Новая система затрат получила название «директ-костинг».

Сущность системы базируется на выражении «директ-кост-план», введенном Джонатаном Харрисом в 1936 г. при рассмотрении им методики калькулирования издержек производства предприятия. В содержании месячного отчета о прибылях и убытках стали разграничивать обычные производственные затраты и косвенные накладные расходы. Дифференциация производственных расходов позволила определить зависимость объема прибыли от объема реализации продукции и управлять себестоимостью [4, с. 223].

В ходе исследования, были изучены подходы к определению сущности понятия «директ-костинг» (табл. 1).

В результате изучения было выявлено, что большинство авторов при расчете частичной себестоимости учитывают переменные затраты (таблица 2). Например, затраты на материалы, топливо, энергию, заработную плату производственных рабочих и др. Отсюда можно сделать следующий вывод: если предприятие хочет знать стоимость собственного продукта, нам необходимо учитывать переменные затраты, что в свою очередь будет предполагать расчет себестоимости по методу «директ-костинг». Рассчитав себестоимость продукции, предприятие может сделать вывод рентабельно ли им производить данную продукцию, а также способно оперативно принимать управленческие решения, тем самым влияя на деятельность самого предприятия.

Таблица 1. – Подходы к определению сущности понятия «директ-костинг»

Название литературного источника / автор, год	Определение
Управленческий учет и анализ: учебное пособие / К. Н. Алданиязов, 2008	При калькулировании себестоимости продукции учитываются неполные (переменные) издержки производства, связанные с производственными процессами, а постоянные затраты относятся на уменьшение маржинального (фран. Marginal - предельный) дохода, т. е. для определения чистого дохода [5, с. 77].
Бухгалтерский учет: Учебник / Н. П. Кондраков, 2007	Сокращенная или неполная производственная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условно переменным затратам [6, с. 562].
Управленческий учет: учебное пособие / П. М. Мансуров, 2010	Представляет собой сокращенную себестоимость, где технологические и организационные особенности производства рассчитываются по-разному [7, с. 52].
М. С. Горина, Ю. А. Макушева // «Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований». – №9 – 3. – 2015	Современный метод калькулирования, базирующийся на разделении затрат по способу отнесения на себестоимость на прямые и косвенные [8, с. 510].
...	....

Таблица 2. – Анализ сущности понятия «директ-костинг» по разделению затрат

Источник	Прямые затраты	Переменные затраты	Условно-переменные затраты
Т. П. Карпова	+	-	-
М. А. Бахрушина	-	+	-
Н. П. Кондраков	-	+	+
М. А. Морозов	-	+	-
К. Н. Алданиязов	-	+	-
...	...	...	...
Итого:	36,7%	76,7%	10%

Также в процессе изучения был проведен анализ сущности понятия «директ-костинг» по списыванию постоянных и косвенных затрат (таблица 3). В результате был получен следующий вывод: постоянные (косвенные) затраты учитываются как затраты периода. Затраты периода – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Они являются издержками определенного периода, так как в большей степени связаны с длительностью отчетного периода, а не с производственным процессом, и только с общим обслуживанием, организацией производства и управлением организацией в целом [9, с. 35]. Отсюда можно сделать вывод: если предприятие ставит цель изучить стоимость самого предприятия, то необходимо проанализировать постоянные затраты. Но так как они по-разному участвуют в создании себестоимости разного объема одной и той же продукции, то для принятия управленческих решений следует изучать переменные затраты, которые характеризуют стоимость продукта.

Таблица 3. – Анализ сущности понятия «директ-костинг» по списыванию постоянных и косвенных затрат

Источник	Списываются на финансовые результаты	Списываются на выручку от реализации	Учитываются как затраты периода
Ю. Ю. Сидорова, С. А. Илюха	-	-	+
Ю. С. Тарновская	+	+	-
Е. В. Зенина	-	-	+
Большой бухгалтерский словарь, под ред. А. Н. Азрилияна	-	-	+
Экономический словарь	-	-	+
...	...	...	...
Итого:	16,7%	33,3%	63,3%

**Выводы.** Директ-костинг – это метод частичного калькулирования себестоимости продукции, который предполагает разделение затрат на переменные (зависят от объема производства) и постоянные (не зависят от объема производства), где при расчете включаются только переменные затраты, а постоянные затраты учитываются как затраты периода.

Необходимо отметить, что директ-костинг позволяет руководству организации:

- обратить особое внимание на изменение маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям, работам, услугам, секторам рынка их продажи;
- выявить изделия и услуги с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий и видов работ;
- быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка [10, с. 317].

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги). Решить эту задачу можно, лишь используя систему «директ-костинг» [3, с. 111].

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Никандрова, Л. К. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / Л. К. Никандрова, И. В. Гулина. – М. : ЛКИ, 2009. – 397 с.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26.12.2003 г., № 182 (в ред. постановлений М-ва финансов Респ. Беларусь от 07.07.2005 г. № 89, от 31.03.2008 г. № 49) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
3. Костюкова, С. Н. Управление затратами : учеб.-метод. комплекс для студентов экон. специальностей / С. Н. Костюкова. – Новополоцк : ПГУ, 2010. – 180 с.
4. Карпова, Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
5. Алданиязов, К. Н. Управленческий учет и анализ : учеб. пособие / К. Н. Алданиязов. – Алматы : Нур-пресс, 2008. – 368 с.
6. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет : учебник / Н. П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 592 с.
7. Мансуров, П. М. Управленческий учет : учеб. пособие / П. М. Мансуров. – Ульяновск : УлГУ, 2010. – 175 с.
8. Горина, М. С. Анализ преимуществ и недостатков системы калькулирования затрат директ-костинг / М. С. Горина, Ю. А. Макушева // Междунар. журн. прикладных и фундаментальных исследований. – № 9. – 2015. – 604 с.
9. Васильева, Л. С. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. – 2-е изд., испр. – М. : Эксмо, 2008. – 320 с. – (Справочник руководителя и главного бухгалтера).
10. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр : Инфра-М, 2011. – 576 с.