

Е.Б. ЭСТРИНА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРОДУКЦИИ ПО СИСТЕМЕ “ДИРЕКТ-КОСТИНГ”

В условиях становления рыночных отношений проблема управления затратами на производство продукции приобретает особую остроту. В ее решении важнейшее место отводится учету затрат, выполняющему функцию канала информации, на основе которой принимаются управленческие решения.

В настоящее время в отечественной научно-публицистической литературе широко ведется спор о целесообразности применения той или иной системы учета затрат с точки зрения оперативности, доступности и наглядности предоставляемой информации для управления. При этом большое внимание уделяется системе “директ-костинг” (расчет неполной “усеченной” себестоимости продукции), поскольку она позволяет получать все необходимые данные о затратах по каждому виду продукции в постатейном разрезе; помогает правильно установить цены; регулировать и контролировать затраты; планировать уровень прибыли и рентабельности по каждому изделию; проводить углубленный экономический анализ; принимать наиболее эффективные управленческие решения. Большим достоинством данной системы учета является также то, что благодаря сокращению статей затрат, по сравнению с традиционным калькулированием полной фактической себестоимости готовой продукции, упрощается их (затрат) нормирование, планирование и контроль.

Наличие в отечественном учете и анализе классификации затрат на постоянные и переменные – 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. Кроме того, наблюдаются подвижки со стороны законодательства, дающие предприятию большую инициативу в выборе системы учета затрат и калькулирования себестоимости выпускаемой продукции, позволяющие использовать альтернативные модели наряду с регламентированными.

Каждое предприятие вправе самостоятельно решать вопрос о том, в какой степени применять и применять ли вообще систему “директ-костинг” в своей учетной деятельности, совсем отказаться при этом от калькулирования полной себестоимости продукции или же применять оба варианта учета затрат на производство продукции параллельно. Данная статья посвящена не дискуссии о достоинствах и недостатках анализируемых систем, а рассмотрению особенностей порядка практического отражения операций по формированию на бухгалтерских счетах усеченной себестоимости изделий по методу “директ-костинг”.

Для этого прежде всего необходимо организовать раздельный учет накладных расходов. Их целесообразно разделить на постоянную и переменную части, поэтому к счету 25 “Общепроизводственные расходы” предлагается открыть два субсчета:

- 25-1 “Переменные общепроизводственные расходы”;
- 25-2 “Постоянные общепроизводственные расходы”.

Затраты по счету 25-1 “Переменные общепроизводственные расходы” в конце месяца после распределения по объектам учета списываются на счет 20 “Основное производство”. Счет 25-2 “Постоянные общепроизводственные расходы” закрывается счетом 80 “Прибыли и убытки” в конце отчетного периода.

В литературе можно встретить следующую схему бухгалтерского учета затрат по методу “директ-костинг” в рамках управленческой службы предприятия, когда предлагается вести раздельный учет на бухгалтерских счетах, субсчетах издержек, выручки и конечных финансовых результатов по каждому изделию, что позволит регулярно получать информацию о соотношении уровня затрат и полученных результатов для обеспечения процессов принятия оптимальных управленческих решений (Ладутько Е.Н. Бухгалтерский учет неполной (усеченной) себестоимости изделий // Консультант. 2000. № 2. С. 20–28).

Однако рассмотренная модель является оптимальной для использования ее на предприятиях с небольшой номенклатурой изготавляемой продукции. В условиях же широкого ассортимента выпускаемой продукции существенна трудоемкость при ведении бухгалтерского учета затрат по методу “директ-костинг” на отдельных аналитических субсчетах по каждому изделию. Поэтому с целью упрощения процесса бухгалтерского учета затрат предлагается использовать Аналитическую ведомость учета переменных расходов к счету 20 “Основное производство”, где в течение отчетного периода будет накапливаться информация о прямых затратах в разрезе конкретных видов изделий. Затем данные этой ведомости будут непосредственно переноситься в таблицу расчета неполной себестоимости.

Таблица 1. Аналитическая ведомость учета переменных расходов по счету 20 “Основное производство”

| НАИМЕНОВАНИЕ ПРОДУКЦИИ | А | Б | В | Г | Д | Итого |
|--|--------------|---|---|---|---|-------|
| ОБЪЕМ ПРОИЗВОДСТВА | | | | | | |
| ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ | | | | | | |
| СТАТЬИ | № док., дата | | | | | |
| 1. Производственные материалы (Кредит сч. 10, 15, 16) | | | | | | |
| 2. Зарплата производственных рабочих и налоги от нее (Кредит сч. 70, 68, 69) | | | | | | |
| 3. Накладные переменные расходы (Кредит сч. 10, 12, 15, 16, 25-1) | | | | | | |
| Итого переменных затрат: | | | | | | |
| Переменные затраты на единицу изделия: | | | | | | |

Для расчета усеченной себестоимости сначала по каждому виду продукции собираются переменные затраты на единицу изделия: производственные материалы, заработка основных производственных рабочих, налоги от зарплаты, пар и электроэнергия. Для этого используются данные первичной документации (лимитно-зaborные книжки, табеля учета рабочего времени, рапорты о выработке и т.д.). Далее эти расходы суммируются по всем изделиям и в итоге получаются совокупные переменные затраты как в целом по предприятию, так и в разрезе отдельных видов продукции.

При этом предлагается осуществлять многоступенчатый расчет сумм покрытия. Рассмотрим трехступенчатую модель расчета усеченной себестоимости, когда постоянные затраты делятся на две группы: специальные и общие. Специальные (прямые) постоянные затраты могут быть прямо распределены на отдельные группы продуктов. К ним относятся, например, расходы отделов маркетинга и сбыта (реклама, испытания и опыты, командировки, транспортные расходы), производства и материально-технического обеспечения. Общие (косвенные) постоянные затраты не имеют прямой связи с отдельными продуктивными группами. К ним можно отнести постоянные затраты на управление предприятием — затраты финансово-экономических служб, администрации.

При этом специальные постоянные затраты предлагается учитывать на отдельном субсчете 25-21 “Специальные постоянные общепроизводственные расходы”, а общие — на счетах 25-22 “Общие постоянные общепроизводственные расходы” и 26 “Общехозяйственные расходы”.

При использовании данного типа организации расчета усеченной себестоимости выделяется две суммы покрытия. Вычитая переменные затраты из выручки от реализации, определяемой на основании данных об объемах и ценах реализации,

получаем сумму покрытия I (валовая маржа) по конкретным видам продукции и по всему объему выпускаемых изделий. Затем значение суммы покрытия I отдельных продуктовых групп уменьшаем на величины специальных постоянных затрат, что дает в результате сумму покрытия II (промежуточная маржа) по отдельным группам продуктов. На заключительном этапе производится возмещение общих постоянных затрат за счет сумм покрытия II, и это определяет в итоге производственный результат деятельности и рентабельности предприятия.

В результате ступенчатого учета сумм покрытия постоянных расходов улучшается подход к анализу структуры финансового результата деятельности предприятия. Можно узнать, вносит ли конкретный продукт "вклад" и какой именно в покрытие обусловленных им постоянных расходов на изделие, и далее в покрытие общих постоянных расходов, а также в прибыль (убыток). Многоступенчатый учет сумм покрытия постоянных расходов предоставляет исчерпывающую информацию для принятия решений о формировании и выборе ассортимента продукции, особенно для принятия решений по снятию с производства устаревшей и подготовке производства новой продукции.

Кроме этого, предлагается ввести следующие субсчета к счету 80 "Прибыли и убытки" от реализации продукции (работ, услуг):

- 80-1 "Сумма покрытия I";
- 80-2 "Сумма покрытия II".

Общую схему бухгалтерского учета усеченной себестоимости и финансовых результатов по методу "директ-костинг" в рамках управленческой службы можно представить следующим образом:

Таблица 2. Расчет усеченной себестоимости продукции по методу "директ-костинг"

| Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|--|-------|--------------------------------|
| 1. Списаны прямые производственные затраты на себестоимость отдельных видов реализованной продукции. | 20 | 10, 12, 25/1, 70, 68, 69... |
| 2. Оприходована на склад продукция для дальнейшей реализации по усеченной себестоимости | 40 | 20 |
| 3. Отгружена готовая продукция покупателям на сумму неполной себестоимости | 46 | 40 |
| 4. На расчетный счет поступила выручка от реализации продукции | 51 | 46 |
| 5. Отражены налоги, уплачиваемые из выручки | 46 | 68 |
| 5. Определена сумма покрытия I (маржинальный доход I), как разница между кредитом и дебетом сч. 46 | 46 | 80-1 |
| 6. Списаны специальные постоянные расходы за счет суммы покрытия I | 80-1 | 25-21 |
| 7. Получена сумма покрытия II (маржинальный доход II) | 80-1 | 80-2 |
| 8. В конце отчетного периода списаны общие постоянные расходы за счет суммы покрытия II | 80-2 | 25-22, 26, 43 |
| 9. Определен конечный финансовый результат предприятия от реализации продукции как сальдо по сч. 80-2 (Кредит сч. 80-2 – Дебет сч. 80-2) | | |

Рассмотренная модель расчета затрат и финансовых результатов в случае ее использования будет обеспечивать ответы на принципиальные вопросы:

1. Получает ли предприятие прибыль в настоящее время и будет ли получать ее в будущем?
2. Какие сферы деятельности (виды продукции) приносят прибыль в настоящее время и какие будут приносить ее в будущем?
3. Что следует предпринять, чтобы поддержать в будущем достигнутый финансовый результат или улучшить его?