

“Direct – costing”: системи управління підприємством

Синиціна Ю.П.

кандидат технічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту
Національної металургійної академії України

У статті розглянуті тенденції розвитку маржинального методу бухгалтерського обліку – системи обліку “direct – costing” виробничої діяльності організації. Проведено порівняльний аналіз сучасних моделей визначення чистого результату техніко-економічного аналізу й обґрунтування управлінських рішень. Запропоновано використання систему “direct – costing” для складання зовнішньої звітності і розрахунку податків, а також застосування у вітчизняній бухгалтерській практиці в якості обґрунтування управлінських рішень як перспективних, так і оперативних в області беззбитковості виробництва.

Ключові слова: управління, бухгалтерський облік, direct – costing, маржинальний метод, ефективність.

Синиціна Ю.П. “DIRECT – COSTING”: СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

В статье рассмотрены тенденции развития маржинального метода бухгалтерского учета – системы учета “direct – costing” производственной деятельности организации. Проведен сравнительный анализ современных моделей определения чистого результата технико-экономического анализа и обоснования управленческих решений. Предложено использование систему “direct – costing” для составления внешней отчетности и расчета налогов, а также применение в отечественной бухгалтерской практике в качестве обоснования управленческих решений как перспективных, так и оперативных в области безубыточности производства.

Ключевые слова: управление, бухгалтерский учет, direct – costing, маржинальный метод, эффективность.

Synytsina Y.P. “DIRECT – COSTING”: ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEMS

The article considers the tendencies of the development of the margin accounting method – the system of accounting “direct – costing” of the production activity of the organization. A comparative analysis of modern models for determining the net result of a feasibility study and justification of managerial decisions has been carried out. The use of the system “direct – costing” for external reporting and tax calculation, as well as application in the domestic accounting practice as a justification of managerial decisions both prospective and operational in the field of break-even production is proposed.

Keywords: management, accounting, direct – costing, margin method, efficiency.

Постановка проблеми. В умовах ринкових відносин, ефективно управління виробничою діяльністю організації все більше залежить від рівня його інформаційного забезпечення. Існуюча в даний час вітчизняна система бухгалтерського обліку багато в чому ще залишається урахуванням директивної економіки і виконує функції розрахунку оподатковуваної бази. До цих пір в організаціях застосовується витратний метод бухгалтерського обліку, що передбачає облік та обчислення повної фактичної собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). Проте весь світовий досвід свідчить про ефективність використання маржинального методу бухгалтерського обліку – системи обліку “direct – costing”, в основі якої лежить скорочена собівартість продукції і визначення маржинального доходу.

У сучасній, швидко змінюється, обстановці переходу до ринку, управлінню підприємства постійно необхідно проводити аналіз діяльності фірми для прийняття управлінських

рішень. Для аналізу і прийняття рішень необхідна початкова інформація, таку інформацію одержують з ряду показників, одним з яких є собівартість. Собівартість можна розрахувати кількома різними методами, одним з подібних методів є мало відомий у нашій країні “direct – costing”, який розглянуто в даній роботі. Цей метод заснований на розрахунку собівартості за усіченим витрат, що принципово відрізняє його від всіх раніше існуючих методів. Як і будь-який метод, “direct – costing” має ряд переваг і недоліків, але в багатьох випадках він дає більш об'єктивну оцінку ситуації, ніж методи, засновані на обліку повних витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням сутності управлінського обліку, визначенню його складових, методичних аспектів та принципів функціонування, а також питанням актуальності та необхідності його організації на підприємствах приділяли увагу такі науковці: І.А. Бланк, Белоусова І. [1], М.Д. Білик [2], Л. Гнилицька [3], Джулій Л.В. [4],

Довжик О.О.[5], Засадний Б. [6], Романчук А. [7], Тимченко О.І. [8] та багато інших. Проте, на даний момент, поряд із досягненнями щодо методики і організації управлінського обліку все ще залишаються невирішеними проблеми в його практичному впровадженні та застосуванні на малих підприємствах.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – систематизувати теоретичні підходи до діяльності і кращий зарубіжний досвід професійних управителів бухгалтерського обліку і показати напрями розширення у вітчизняній бухгалтерській практиці системи “direct – costing” в якості обґрунтування управлінських в області беззбитковості виробництва.

Виклад основного матеріалу. Метод (система) “direct – costing” має два варіанти: простий “direct – costing”, заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні витрати; розвинутий “direct – costing”, при застосуванні якого до собівартості разом із змінними витратами включаються також прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Простий “direct – costing” базується на таких принципах: витрати розподіляються на постійні та змінні; собівартість продукції обчислюється лише за змінними витратами; визначається маржа зі змінної собівартості (маржинальний дохід) як різниця ціни реалізації та змінної собівартості.

Використання методу (системи) “direct – costing” усуває необхідність розподілу накладних витрат, розширює аналітичні можливості обліку, спостерігається процес тісної інтеграції обліку й аналізу. Недаремно систему “direct – costing” називають ще «системою управління собівартістю» або «системою управління підприємством», чим підкреслюється єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень.

Отже, основними рисами простого “direct – costing” є:

По-перше, класифікація витрат на змінні та постійні, що зумовлює облік та планування собівартості продукції тільки у частині змінних витрат. Постійні ж витрати списують безпосередньо на «Фінансові результати». За змінною собівартістю оцінюються також залишки готової продукції та незавершене виробництво.

По-друге, використання показника маржинального доходу.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Він покриває загальні постійні витрати, тобто: Маржинальний дохід = Обсяг продажу – Змінні витрати,

Маржинальний дохід відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку підприємства.

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній – чистий дохід (французька модель, табл. 1).

Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, тоді звіт буде трирівневим. У цьому разі на першому етапі визначається виробничий маржинальний дохід як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами. На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству. На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат визначають чистий прибуток (американська модель, табл. 1).

В даний час “direct – costing” широко поширений у всіх економічно розвинених країнах.

Таблиця 1

Порівняльний аналіз американської та французької моделей визначення чистого результату

Американська модель	Французька модель	
Обсяг реалізації	Дохід від реалізації	I етап
(-) Змінна виробнича собівартість проданих виробів	(-) Змінна собівартості продукції	
	(=) Маржинальний дохід	
Виробнича маржа	(-) Постійні витрати періоду	II етап
(-) Змінна виробнича на реалізацію	(=) Результат (прибуток/збиток)	
Торгівельна марка		III етап
(-) Постійні витрати		
Результат нетто		

У Німеччині та Австрії даний метод отримав найменування «облік часткових витрат» або «облік суми покриття», у Великобританії його називають «обліком маржинальних витрат», у Франції – «маржинальна бухгалтерія» або «маржинальний облік».

Наприклад, в даний час “direct-costing” широко поширений в Німеччині, найчастіше на великих підприємствах. Даний метод застосовують 54% підприємств. Особливо популярна дана система в харчовій промисловості – 71,4%, і в будівництві – 67,4% підприємств.

Г. Беннер наводить результати вибіркового обстеження, проведеного ним на підприємствах обробної промисловості в районі міста Штуттгарта, де чисельність працівників складала від 50 до 1000 осіб: на 40,8% ведуть облік по місцях виникнення витрат відповідно до системи “direct – costing”, а на 28,9% калькують собівартість за системою “direct – costing”.

У 1988 році було опубліковано дослідження Д. Лінкома про організацію обліку витрат на північно-німецьких промислових підприємствах. Для даного дослідження були обрані як великі, так і дрібні підприємства різної структури. Результати показали, що 65,7% проанкетованих підприємств калькують результати по виробках за методом “direct – costing”.

Взагалі по всьому світу від 30% до 50% компаній використовують метод “direct – costing” для внутрішніх розрахунків.

Крім Німеччини “direct – costing” широко поширений у Канаді та Великобританії. У той час як в США і Японії його використовують порівняно мало, але, тим не менш, частка його все-таки значна, вона перевищує 30%. Слід також врахувати, що “standard – costing” обов'язковий для застосування. Так як, пода-

ючи інформацію про діяльність підприємства в державні органи треба використовувати саме цей метод. Тому можна побачити, наскільки “direct – costing” виділяється із загальної маси різних методів. Адже, незважаючи на обов'язковість використання “standard – costing”, цей метод в деяких країнах використовується на більш ніж 50% підприємств.

При описі цієї системи у вітчизняній літературі з бухгалтерського обліку часто зустрічається термін «облік обмеженої, неповної або скороченої собівартості». Прийнятною назвою для озвучування цієї системи у нас в країні є термін: «маржинальний метод бухгалтерського обліку». Це пов'язано з тим, що основним показником при системі “direct – costing” є маржинальний дохід. З його допомогою визначається поріг рентабельності виробництва, встановлюється ціна беззбиткової реалізації продукції, будується асортиментна політика підприємства і т.д. У цих умовах термін «маржинальний метод» для вітчизняних фахівців стає більш зрозумілим і значущим, ніж “direct – costing”. Крім того, як уже зазначалося, у Великобританії і Франції для характеристики даної системи також основний акцент зроблено саме на маржинальну спрямованість.

Висновки. Незважаючи на те, що бухгалтерські стандарти не дозволяють у повному обсязі використовувати систему “direct – costing” для складання зовнішньої звітності і розрахунку податків, даний метод в даний час знаходить все більш широке застосування у вітчизняній бухгалтерській практиці. Він застосовується у внутрішньому обліку для проведення техніко-економічного аналізу й обґрунтування управлінських рішень як перспективних, так і оперативних в області беззбитковості виробництва, ціноутворення і т.д.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Белоусова І. Роль управлінського обліку / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 34.
2. Білик М.Д., Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка та прогнозування. Монографія. – Київ: ТОВ «ПанТот», 2012. – 280 с.
3. Гнилицька Л. Прийняття управлінських рішень на основі обліку інформації системи «директ-костинг» // Л. Гнилицька / Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 24.
4. Джулій Л.В., Синюк О.О. Особливості управлінського обліку малих підприємств // Джулій Л.В./ Наукові конференції [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://intkonf.org/k-e-n-dzhuliy-l-v-sinyuk-o-o-osoblivosti-upravlinskogo-obliku-malih-pidpriemstv>
5. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах // О.О. Довжик / Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2.
6. Засадний Б., Кобзева М., Організаційні аспекти обліку на малих підприємствах / Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 42.

7. Романчук А. Роль управлінського обліку на вітчизняних підприємствах //А. Романчук / (Бар, Україна) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://oldconf.neasmo.org.ua/node/1475>
8. Тимченко О.І. Особливості аналізу фінансових результатів діяльності малих підприємств// О.І. Тимченко/ Ефективна економіка. – 2013. – № 6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2106>

REFERENCES:

1. Bielousova I. (2005) Rol upravlinskoho obliku [The role of supervisory accounting]. Bukhhalterskyi oblik i audyt. [Buchgaltersky account and a judiciary]. no. 4, pp. 34.
2. Bilyk M.D., Bilyk T.O. (2012) Finansovi rezultaty diialnosti malykh pidpriemstv: otsinka ta prohnovuvannia. [Financial results of the activity of large enterprises: estimation and forecasting]. Kyiv: TOV "PanTot". (in Ukrainian)
3. Hnylytska L. (2007) Pryiniattia upravlinskykh rishen na osnovi obliku informatsii systemy "dyrekt-kostynh" [Adoption of supervisory decisions on the basis of registration of the information system of direct-booking]. Bukhhalterskyi oblik i audit [Buchgaltersky account and a judiciary] no. 3, pp. 24.
4. Dzhulii L.V., Syniuk O.O. (2018) Osoblyvosti upravlinskoho obliku malykh pidpriemstv [Features of management accounting of large enterprises] Proceedings of the Naukovi konferentsii Sotsium. Nauka. Kultura: Ekonomika [Elektronnyi resurs]. (Russia, Moscow, January 26 – 28, 2017), Available at: <http://intkonf.org/k-e-n-dzhuliy-l-v-syniuk-o-o-osoblyvosti-upravlinskogo-obliku-malih-pidpriemstv>
5. Dovzhyk O.O. (2012) Rol upravlinskoho obliku ta problemy yoho vprovadzhennia na pidpriemstvakh [The role of supervisory accounting and the problem of its introduction in enterprises] Visnyk Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii. no. 2, pp. 174-179.
6. Zasadnyi B., Kobzeva M. (2011), Orhanizatsiini aspekty obliku na malykh pidpriemstvakh [Organizational aspects of accounting for large enterprises]. Visnyk KNU im. T. Shevchenko. no. 130, pp. 42.
7. Romanchuk A. (2013) Rol upravlinskoho obliku na vitchyznianskykh pidpriemstvakh Proceedings of the Naukovi konferentsii Sotsium. Nauka. Kultura: Ekonomika [Elektronnyi resurs].(Ukraine, Kiev, December 16–88, 2013), Available at:<http://oldconf.neasmo.org.ua/node/1475>
8. Tymchenko O.I. (2013) Osoblyvosti analizu finansovykh rezultativ diialnosti malykh pidpriemstv [Features of analisation of financial results of the activities of large enterprises] Efektyvna ekonomika. [Effective economy] (electronic journal) no. 6. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2106> ((accessed 10 January 2018)