

## Организация управленческого учета по методу "директ-костинг"

**Т. А. Круковская,**  
г. Кемерово,  
Кузбасский государственный  
технический университет,  
221223@dr.com

**М**етоды управленческого учета характеризуются различными признаками, которые можно положить в основу их классификации.

Одним из признаков является полнота включения затрат в себестоимость производства и продаж продукции, товаров, работ, услуг. По данному признаку выделяют два метода управленческого учета: полное включение затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), т. е. традиционный учет полной себестоимости, и неполное, ограниченное включение затрат по какому-либо признаку.

Метод управленческого учета, при котором затраты включаются в себестоимость по признаку зависимости от объема производства, называется "директ-костинг". Его применение в практической деятельности позволяет решать такие важные управленческие задачи, как:

- определение нижней границы цены и объема продаж;
- оценка прибыльности различных видов продукции;
- разработка оптимальной программы выпуска и реализации продукции.

Чтобы использовать метод "директ-костинг", предприятие должно разработать единую систему отчетов, позволяющую оперативно представить информацию о деятельности компании.

Для этого необходима соответствующая организация бухгалтерского учета различных групп доходов, расходов и финансовых результатов организации. Большую роль здесь играет создание на предприятии рабочего плана счетов управленческого учета.

В настоящее время в отношении управленческого учета затрат специалисты предлагают использовать два подхода.

**Первый.** Счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, ведутся в единой системе бухгалтерского учета, без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности формируются по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. Для учета каждого элемента, как и в международной практике, специалисты рекомендуют открыть соответственно счета 30–34 и счет 37 "Отражение общих затрат". Ежемесячно счета по учету элементов затрат закрывают в дебет счета 37. Собранные на нем суммы распределяют между калькуляционными счетами и списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29.

**Второй.** Основывается на выделении счетов 20–29 по учету затрат на производство в самостоятельную систему счетов управленческого учета, отделенную от системы других синтетических счетов бухгалтерского учета. Для этого к имеющимся счетам необходимо добавить специальный отражающий счет 27 "Распределение общих затрат", зеркально противоположный счету 37.

Как и в первом варианте, все расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете группируют на счетах 30–34 по элементам затрат. Ежемесячно эти счета закрывают в дебет счета 37, как при использовании первого варианта. Одновременно те же суммы расходов записывают по кредиту счета 27 в корреспонденции со счетами 20, 23, 25, 26, 29.

На счетах 20, 23, 29 отражают прямые затраты на производство в аналитическом разрезе по подразделениям (местам возникновения затрат), что обеспечива-

ет контроль за отклонениями от норм или от нормативных (запланированных) затрат.

На счете 25 группируют производственные накладные расходы по сметам производственных подразделений и контролируют отклонения фактических расходов по статьям смет.

На счете 26 группируют общие управленческие накладные расходы для контроля за соблюдением смет по центрам ответственности.

Счета 25, 26 ежемесячно закрывают, списывая сбалансированные на них суммы в дебет счетов 20, 23, 29, чем обеспечивается возможность калькулирования сокращенной и полной производственной себестоимости продукции (работ, услуг), причем с учетом коммерческих расходов. В конце отчетного года калькулируемые расходы на этих счетах закрывают записью: "Дебет счета 27, кредит счетов 20, 23, 29".

Чтобы обеспечить баланс в системе счетов бухгалтерского учета (после отделения от нее счетов управленческого учета), необходим еще один синтетический счет 38 "Незавершенное производство" для учета стоимости заделов незавершенного производства и остатков полуфабрикатов собственной выработки.

На наш взгляд, использование первого подхода к организации учета затрат более предпочтительно. Это объясняется тем, что применение единой системы счетов финансового и управленческого учета позволит формировать отчеты не только по центрам финансовой ответственности, но и по элементам и статьям калькуляции.

Управленческий план счетов, прежде всего, должен позволять легко делать выборки данных по определенному признаку, например, по центрам ответственности, видам продукции, сотрудникам, временным периодам и т. п.

Для этого необходимо каждой статье доходов и расходов, каждому центру ответственности и каждому виду деятельности присвоить соответствующие коды. Система кодов должна быть построена таким образом, чтобы обеспечить взаимосвязь учета и бюджетирования, для чего оба процесса разрабатываются на основе единой организационно-функциональной модели предприятия. Модель предприятия должна отражать финансовую структуру, описывать порядок движения ма-

териальных, денежных и документарных потоков, выявлять центры концентрации финансовых ресурсов.

Для систем учета и бюджетирования разрабатывается одинаковая номенклатура статей затрат и доходов, при этом каждой из статей присваивается определенный код, позволяющий легко находить и группировать данные.

Чтобы обеспечить взаимосвязь управленческой отчетности с бюджетированием, на наш взгляд, следует изменить типовой план счетов бухгалтерского учета следующим образом:

**20 "Переменные производственные расходы"** — счета второго и третьего порядка открываются по цехам, переделам, заказам, видам продукции, работ, услуг в зависимости от характера производства;

**23 "Переменные расходы вспомогательных производств"** — счета второго порядка открываются по каждому цеху вспомогательного производства; счета третьего порядка — по видам продукции, работ, услуг, выполняемых данным цехом. Аналитический учет по элементам затрат;

**25 "Переменные общепроизводственные расходы" и 26 "Постоянные расходы"** — аналитический учет по элементам затрат;

28 "Брак в производстве" — счета второго порядка по видам производств; счета третьего порядка по видам продукции каждого производства;

**29 "Переменные расходы обслуживающих производств и хозяйств"** — счета второго порядка по видам обслуживающих производств и хозяйств; счета третьего порядка по видам продукции, работ, услуг, выполняемых каждым участком. Аналитический учет по элементам затрат;

30 "Материальные затраты", 31 "Затраты на оплату труда", 32 "Отчисления на социальные нужды", 33 "Амортизация", 34 "Прочие затраты" — счета второго порядка по видам продукции, направлениям затрат. Аналитический учет по затратам в пределах плана и отклонениям от плана;

37 "Отражение общих затрат" — счета второго порядка: 37.1 "Основное производство" (счета третьего порядка по видам продукции, работ, цехам, переделам, заказам и т. д. Аналитический учет по элементам за-

трат по плану и отклонениям от плана); 37.2 "Переменные затраты вспомогательных производств" (счета третьего и четвертого порядка по цехам, по видам продукции, работ, услуг, выполняемых данным цехом. Аналитический учет по элементам затрат по плану и отклонениям от плана); 37.3 "Переменные общепроизводственные расходы" (аналитический учет по элементам затрат по плану и отклонениям от плана); 37.4 "Переменные расходы обслуживающих производств и хозяйств" (счета третьего и четвертого порядка по каждому участку, по видам продукции, работ, услуг, выполняемых каждым участком. Аналитический учет по элементам затрат по плану и отклонениям от плана); 37.5 "Постоянные расходы" (аналитический учет по элементам затрат по плану и отклонениям от плана);

40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" — счета второго порядка по видам продукции, работ, услуг;

43 "Готовая продукция" — счета второго порядка по видам продукции, работ, услуг. Аналитический учет по уровням качества продукции;

44 "Расходы на продажу" — счета второго порядка: 44.1 "Постоянные расходы на продажу" (аналитический учет по элементам затрат); 44.2 "Переменные расходы на продажу" (счета третьего порядка по видам продукции. Аналитический учет по элементам затрат);

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и 63 "Резервы по сомнительным долгам" — счета второго порядка: 60.1 (62.1) "Расчеты по авансовым платежам"; 60.2 (62.2) "Расчеты по срочным обязательствам"; 60.3 (62.3) "Расчеты по просроченным обязательствам" (счета третьего порядка по срокам погашения обязательства (длительности просрочки), разбиваемым на интервалы. Аналитический учет по каждому контрагенту);

66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" — счета второго порядка: 66.1 (67.1) "Расчеты по срочным обязательствам"; 66.2 (67.2) "Расчеты по просроченным обязательствам" (счета третьего порядка отдельно по основной сумме долга и по процентам, аналитический учет по каждому договору);

68 "Расчеты по налогам и сборам" и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" — счета второго порядка по каждому виду налогов и сборов, уплачиваемых организацией, счета третьего порядка отдельно по основной сумме долга и по штрафным санкциям;

90 "Продажи" — счета второго порядка по видам продукции, работ, услуг; счета третьего порядка к каждому субсчету: 1 "Выручка от продаж", 2 "НДС в составе выручки от продаж", 3 "Акцизы в составе выручки от продаж", 4 "Прочие налоги в составе выручки" (резервный), 5 "Переменные производственные расходы", 6 "Маржинальный доход", 7 "Постоянные производственные расходы", 8 "Расходы на продажу", 9 "Результат от продаж";

91 "Прочие доходы и расходы" — счета второго порядка: 91.1 "Прочие доходы", 91.2 "Прочие расходы" (аналитический учет по видам доходов (расходов)) и 91.3 "Результат от прочей деятельности";

99 "Прибыли и убытки" — счета второго порядка: 99.1 "Результат по обычным видам деятельности" (счета третьего порядка по видам продукции, работ, услуг); 99.2 "Результат от прочей деятельности", 99.3 "Формирование налога на прибыль" (счета третьего порядка: 99.3.1 "Отложенные налоговые активы", 99.3.2 "Отложенные налоговые обязательства" и 99.3.3 "Текущий налог на прибыль") и 99.4 "Результат отчетного года".

В предложенной схеме выделены счета бухгалтерского учета, названия которых изменены по сравнению с приказом № 94н. Изменения коснулись счетов 20, 23, 25, 26 и 29, т. е. счетов учета затрат на производство. Это обусловлено необходимостью отдельного учета переменных и постоянных затрат основного, вспомогательных и обслуживающих производств, в связи с использованием метода "директ-костинг". Сущность предлагаемого разделения затрат в бухгалтерском учете заключается в следующем.

Все косвенно распределяемые расходы можно разделить на: общехозяйственные расходы, которые учитываются и планируются на уровне предприятия в целом, и общепроизводственные расходы, учитываемые и планируемые на уровне цехов основного, вспомогательного и обслуживающих производств.

Общехозяйственные расходы имеют четко выраженный постоянный характер. Для них могут быть предусмотрены два варианта отражения в бухгалтерском учете.

**Первый.** Делить все расходы на постоянные и переменные в учете полной себестоимости. В данном случае постоянные и переменные расходы учитывают на счетах 20, 23, 25 и 29.

Для учета экономии или перерасхода открываются отдельные субсчета; экономию затрат отражают по дебету данных счетов обычной записью, а перерасход — сторнировочной.

**Второй.** Отражать все постоянные расходы независимо от их происхождения на счете 26, а переменные — на счетах 20, 23, 25 и 29.

На наш взгляд, использование второго варианта позволит снизить трудоемкость учетного процесса и сократить количество бухгалтерских записей по формированию себестоимости.

Помимо плана счетов для повышения оперативности составления управленческой отчетности можно использовать формы дебетовых и кредитовых ведомостей, которые сочетают записи синтетического и аналитического учета. В качестве примера рассмотрим порядок организации и ведения учета по счету 37 "Отражение общих затрат", поскольку аналитический учет хозяйственных операций по этому счету достаточно дифференцирован.

#### СЧЕТ 37 "ОТРАЖЕНИЕ ОБЩИХ ЗАТРАТ"

##### 37.1 "Основное производство"

##### 37.1.1 "Общие затраты по изделию А"

##### 37.1.1.1 "Материальные затраты в основном производстве по изделию А"

##### 37.1.1.1.1 "Плановые материальные затраты по изделию А"

##### 37.1.1.1.2 "Отклонения фактических материальных затрат по изделию А"

##### 37.1.1.2 "Затраты на оплату труда в основном производстве по изделию А"

##### 37.1.1.3 "Отчисления на социальные нужды в основном производстве по изделию А"

##### 37.1.1.4 "Расходы на амортизацию в основном производстве по изделию А"

##### 37.1.1.5 "Прочие затраты в основном производстве по изделию А"

#### 37.2 "Переменные затраты вспомогательных производств"

Учет по методу "директ-костинг" может быть организован как учет фактических затрат и результатов либо как учет плановых затрат и результатов и отклонений от них. Для обеспечения взаимосвязи бюджетирования и бухгалтерского учета в рамках единой системы управленческого учета более предпочтительным является применение второго варианта. Поэтому в предлагаемой структуре плана счетов бухгалтерского учета предусмотрены субсчета и счета аналитического учета для отражения плановых величин и отклонений ■

#### Литература

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Финстайнформ, 2006. — 250 с.
2. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Управленческий учет. — М.: Издательство "УРСС", 2009. — 196 с.
3. Палий В. В., Палий В. Ф. Счета управленческого учета/Бухгалтерский учет. — 2001. — № 7. — С. 7–12.
4. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 230 с.

**Отдел рекламы:**  
 тел.: (495) 699-20-12, 699-90-63  
 E-mail: dmit@buhgalt.ru



**Отдел подписки:**  
 тел.: (495) 699-20-12, факс: (495) 699-37-78  
 E-mail: irinai@buhgalt.ru, zakaz@buhgalt.ru