

УДК 338.225

DOI 10.25688/2312-6647.2020.24.2.07

Н. В. Хмельницкая

Использование инструментов управленческого учета при планировании ассортимента продукции на промышленном предприятии

В статье представлены предложения по совершенствованию системы управления затратами в условиях конкретной организации на основе анализа действующей системы бухгалтерского учета и возможностей применения методологии и практики учета затрат по системе учета «директ-костинг» для принятия управленческих решений на конкретном предприятии.

Ключевые слова: калькулирование; себестоимость; система «директ-костинг»; маржа; планирование ассортимента; бюджетирование.

В условиях быстро меняющихся рыночных тенденций, постоянных колебаниях спроса на продукцию и цен при наличии большого числа конкурентов важнейшим условием выживания и процветания производственных предприятий является обеспечение приемлемого уровня себестоимости и постоянное сокращение затрат. Для качественного управления затратами необходимо получение в бухгалтерском учете таких данных о себестоимости продукции, которые были бы наиболее полезны [2: с. 54]. Именно поэтому в традиционной методике калькулирования произошли существенные изменения, связанные с переходом от трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов между отдельными видами продукции и определению точной полной себестоимости к прогнозным расчетам экономически обоснованного объема производства, определению актуальных нормативов отдельных видов расходов, составлению плановых калькуляций и бюджетов центров ответственности.

На российских предприятиях чаще всего используется система учета и калькулирования полной себестоимости, которая не учитывает колебаний рыночного спроса и предложения. С переходом к интенсивной модели развития доля постоянных расходов возрастает, что является дополнительным стимулом широкого внедрения системы «директ-костинг», предусмотренной положениями Налогового кодекса, в практику управленческого учета. Несмотря на частичное использование современной модели управленческого учета в некоторых организациях, в большинстве случаев ее аналитические

возможности для планирования и анализа хозяйственной деятельности еще не нашли должного применения. Подтверждение этому мы находим в трудах М. А. Вахрушиной, Н. А. Виноградской, Н. О. Вихровой, Е. Ю. Вороновой, Е. Н. Елисеевой, М. А. Ивановой, В. Б. Ивашкевича, В. Э. Керимова, Н. П. Кондракова, А. А. Ларионовой, И. А. Ларионовой, Л. С. Шахматовой, А. Д. Шеремета и других авторов.

Поскольку до 2002 г. для целей налогообложения разрешалась лишь методика полного распределения затрат между незавершенным производством, готовой и реализованной продукцией, то это существенно сдерживало применение системы «директ-костинг» на большинстве средних и малых предприятий России [1: с. 9].

В системе нормативного регулирования бухгалтерского и налогового учета РФ созданы необходимые предпосылки для применения системы «директ-костинг». Среди них можно отметить следующие нормы:

– пунктами 59 и 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ разрешено оценивать готовую продукцию по фактической производственной себестоимости, или по прямым статьям затрат, а незавершенное производство — по фактической производственной себестоимости; или по прямым статьям затрат; или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

– в ПБУ 10/99 «Расходы организации» имеется положение о возможности признания управленческих и коммерческих расходов в том отчетном периоде, когда они возникли, что поддерживает метод калькулирования себестоимости готовой продукции по прямым статьям затрат.

Организация, выбравшая калькулирование по методу «директ-костинг», в отчете о финансовых результатах отражает постоянные производственные расходы по строке «Управленческие расходы», а постоянные расходы на реализацию по строке «Коммерческие расходы», строка «Валовая прибыль – убыток» соответствует маржинальному доходу.

В налоговом учете расходы делятся на два вида: прямые и косвенные в зависимости от списания на уменьшение прибыли до налогообложения.

Состав прямых расходов организация формирует самостоятельно, но в них обязательно включаются следующие расходы (п. 1 статьи 318 НК РФ):

- 1) затраты на сырье и материалы, являющиеся основой готовой продукции или ее необходимыми компонентами;
- 2) зарплата, выплаты и надбавки только производственных рабочих и прочего персонала без сотрудников вспомогательных производств;
- 3) амортизация основных средств, которые непосредственно используются при производстве продукции.

Все остальные расходы считаются косвенными. Как косвенные, так и прямые затраты сокращают доходы отчетного периода, за исключением расходов, относящихся к незавершенному производству, готовой продукции на складе

и отгруженной, но не оплаченной продукции. Такой порядок учета расходов для целей налогообложения способствовал активизации внедрения российскими предприятиями в практику бухгалтерского учета элементов метода «директ-костинг» с целью совмещения правил бухгалтерского и налогового учета.

Для применения модели директ-костинга или отдельных ее элементов в практику предприятий Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрено как минимум три варианта [4: с. 55]. Выбранный организацией вариант закрепляется в учетной политике.

В настоящее время в зависимости от сложности решаемых управленческих задач возникло несколько вариантов применения системы «директ-костинг» в бюджетировании. Общим для всех этих видов метода «директ-костинг» является калькулирование частичной себестоимости (см. рис. 1).



Рис. 1. Варианты применения системы «директ-костинг»

Сложнейшей проблемой при применении системы «директ-костинг» становится отдельный учет постоянных и переменных затрат и определение на их основе финансового результата в виде двух показателей: маржинального дохода и операционной прибыли. Как уже отмечалось, в каждом конкретном случае состав переменных и постоянных затрат может изменяться в зависимости от многих факторов. Однако все возникающие при этом трудности многократно перекрываются аналитическими преимуществами системы «директ-костинг».

В модели простого директ-костинга под маржой понимается разность между выручкой и переменными затратами, то есть сумму возмещения постоянных затрат и получаемой прибыли. То есть можно определить вклад каждого вида продукции в возмещение постоянных затрат и формирование прибыли, оперативно управлять ценами и ассортиментом.

Практика применения простого директ-костинга в АО «Альфа» показала, что при значительном снижении цен на отдельные изделия для повышения их конкурентоспособности возникает опасность попадания в зону убытков, так как некоторые постоянные затраты напрямую связаны с производством только определенных видов продукции. Поэтому амортизационные отчисления относятся на продукцию пропорционально, что искажает действительную картину формирования затрат.

Таким образом, дифференцируя отдельные категории прямых постоянных затрат, напрямую связанных с местами производства, управления и сбыта, создаем возможность определить суммы и ставки маржи не только по видам продукции, но и по местам формирования затрат и центрам ответственности при бюджетировании. Данный вариант прямого распределения по объектам калькулирования не только переменных, но и постоянных расходов лежит в основе развитого (многоступенчатого) директ-костинга [3, с. 84].

При применении развитого директ-костинга постоянные затраты распределяются на группы и по-разному относятся на себестоимость:

- на определенный вид изделия, например расходы на содержание специального оборудования или расходы на освоение производства данного конкретного вида продукции;
- на группу изделий без распределения между изделиями — прямые постоянные расходы, напрямую связанные с определенной группой аналогичных видов изделий, например затраты на проведение НИОКР при освоении изделий этой группы или амортизация оборудования, используемого в производстве данной группы изделий;
- постоянные расходы, которые можно прямо отнести к определенному месту возникновения затрат, являются косвенными для отдельных видов и групп продукции, но прямыми для места возникновения затрат;
- постоянные расходы, которые можно четко отнести к определенному подразделению, должны покрываться суммой маржи, получаемой от выпуска и продажи продукции именно этого подразделения;

– постоянные расходы всей организации в целом, оставшиеся после прямого разделения частей, например расходы на управление предприятием.

На каждом этапе дифференциации постоянных затрат возникает понятие промежуточной маржи (полумаржи), разности маржи и постоянных затрат. Данная учетная категория в бюджетировании позволяет индивидуализировать большую часть затрат, связав их с определенным продуктом.

Рассмотрим методику планирования объемов и ассортимента с использованием системы простого директ-костинга. АО «Альфа» на 2020 г. сформировало портфель заказов путем заключения долгосрочных договоров с крупными оптовыми покупателями. Для его выполнения производственные мощности будут загружены по типу А — на 50 %; по типу В — на 30 %; по типу С — на 70 % и по типу D — на 60 %. Средняя цена в договорах немного ниже рыночной, что связано с необходимостью поддержания долгосрочных связей и работой с покупателями на условиях предоплаты.

Для контроля и планирования переменных расходов разработаны и утверждены в установленном порядке технологически обоснованные нормы расхода основных материалов на каждый тип изделий. С основными поставщиками заключены договоры на текущий финансовый год, в которых предусмотрены постоянно действующие цены без применения их индексации.

Для целей планирования и управления объемами производства и сбыта производимой продукции прямые расходы на производство изделий приняты в качестве переменных затрат. В соответствии с принятой учетной политикой предприятия управленческие и коммерческие расходы признаны постоянными.

Расчет операционной прибыли, полученный на основании заключенных договоров с покупателями на 2020 г., приведен в таблице 1.

Таблица 1

Расчет операционной прибыли при плановых объемах продаж

Показатели	Виды изделий				Всего
	Тип А	Тип В	Тип С	Тип D	
Производственные мощности, ед.	30 883	30 291	30 291	29 991	–
Загрузка мощностей, %	50	30	70	60	–
Объем реализации, усл. ед.	15 442	9 087	21 203	17 994	–
Цена единицы, руб.	500	1000	1100	1 200	–
Выручка, тыс. руб.	7 755,21	9 127,66	23 427,65	21 689,48	62 000
Себестоимость продаж (по прямым затратам), тыс. руб.	5482	6815	16 560	20 518	49 375
Переменные расходы на единицу продукции, руб.	355,00	750,00	781,00	1 140,29	–
Маржинальный доход на единицу продукции, руб.	145,00	250,00	319,00	59,71	–
Доля валовой маржи в 1 руб. выручки, %	29,00	25,00	29,00	4,98	–

Показатели	Виды изделий				Всего
	Тип А	Тип В	Тип С	Тип D	
Суммарный маржинальный доход, тыс. руб.	2 239	2 272	6 764	1 350	12 625
Постоянные затраты, тыс. руб.	–	–	–	–	12 000
Операционная прибыль, тыс. руб.	–	–	–	–	625

Учетной политикой АО «Альфа» предусмотрено, что распределение косвенных общепроизводственных расходов по видам изделий осуществляется пропорционально прямой заработной плате.

Бытует мнение, что в первую очередь необходимо наращивать производство наиболее рентабельного товара. Однако взгляды на выгодность выпуска или снятия с производства того или иного товара существенно отличаются, при калькулировании полной себестоимости с учетом распределения постоянных расходов по видам продукции или сокращенной производственной себестоимости по прямым затратам, предполагая, что рост выпуска каждого вида товара приводит к покрытию постоянных расходов.

Расчет полной себестоимости и рентабельности каждого вида изделия, а также общей рентабельности всего объема производства приведен в таблице 2.

Таблица 2

**Расчет полной себестоимости и рентабельности изделий
при плановых объемах продаж (вариант 1)**

Показатели	Виды изделий				Всего
	Тип А	Тип В	Тип С	Тип D	
	На единицу, руб.				
Переменные расходы	355,00	750,00	781,00	1 140,29	
Постоянные затраты	129,25	234,28	238,46	156,67	
Полная себестоимость	484,25	984,28	1 019,46	1 296,95	
Цена единицы, руб.	500	1 000	1 100	1 200	
Прибыль, руб.	15,75	15,72	80,54	–96,95	
Рентабельность, %	4,44	2,10	10,31	–8,50	
	На весь выпуск, тыс. руб.				
Переменные расходы	5 482	6 815	16 560	20 518	49 375
Постоянные затраты	1 996	2 129	5 056	2 819	12 000
Полная себестоимость	7 478	8 944	21 616	23 337	61 375
Цена единицы, руб.	7 721	9 087	23 323	21 869	62 000
Прибыль, руб.	243	143	1 708	–1 469	625
Рентабельность, %					1,01
Объем реализации, усл. ед.	15 442	9 087	21 203	17 994	
Прямая зарплата на выпуск, тыс. руб.	1 895	2 022	4 802	3 917	12 636

Выполненные расчеты свидетельствуют об убыточности производства продукции D, имеющей отрицательный уровень рентабельности (–8,5 %). Остальные изделия являются рентабельными. Наибольшую рентабельность имеет тип C (10,31 %), наименьшую — тип B (2,1 %). Совокупная прибыль ожидается в размере 625 тыс. руб., а средняя рентабельность — 1,01 %.

Поскольку производство продукции типа D является нерентабельным с точки зрения калькулирования полных затрат, то попробуем провести оптимизацию производственной программы путем снятия с производства этого изделия, выпуск остальных видов изделий останется без изменения.

Результаты расчета скорректированной производственной программы, предполагающей отказ от выпуска продукции типа D, приведены в таблице 3.

Таблица 3

Расчет полной себестоимости и рентабельности изделий по скорректированным объемам продаж (вариант 2)

Показатели	Виды изделий				Всего
	Тип А	Тип В	Тип С	Тип D	
	На единицу, руб.				
Переменные расходы	355,00	750,00	781,00	–	
Постоянные затраты	168,94	306,22	311,69	–	
Полная себестоимость	523,94	1 056,22	1092,69	–	
Цена единицы, руб.	500	1000	1100	–	
Прибыль, руб.	–23,94	–56,22	7,31	–	
Рентабельность, %	–6,74	–7,50	0,94	–	
	На весь выпуск, тыс. руб.				
Переменные расходы	5482	6815	16 560	–	28 857
Постоянные затраты	2609	2783	6609	–	12 000
Полная себестоимость	8091	9598	23 168	–	40 857
Цена единицы, руб.	7721	9087	23 323	–	40 131
Прибыль, руб.	–370	–511	1551	–	–725
Рентабельность, %					–1,81
Объем реализации, усл. ед.	15 442	9087	21 203		
Прямая зарплата на выпуск, тыс. руб.	1895	2022	4802	–	8699

При этом учтено, что постоянные затраты остались на прежнем уровне 12 000 тыс. руб. и распределялись они в соответствии с учетной политикой пропорционально прямой заработной плате на производство каждого оставшегося вида изделий.

Мы видим, что уровень рентабельности изделий значительно снизился. Рентабельные ранее продукции типа А и типа В стали убыточными. В результате вместо операционной прибыли получен убыток в сумме 725 тыс. руб. Общая рентабельность производства приняла отрицательное значение. Таким образом, второй вариант убыточен, то есть намного хуже, чем первый, предполагающий большую загрузку производственных мощностей.

Выводы

Решение о снятии с производства из-за недостаточной загрузки производственных мощностей изделия, убыточного с позиций расчета полной себестоимости, не всегда оказывается коммерчески обоснованным. Установлено, что отказ от производства изделия, имеющего положительный маржинальный доход, ухудшает финансовые результаты АО «Альфа». Тем более это неразумно делать, поскольку у предприятия есть долговременные перспективные заказы, выполнение которых предварительно финансируется покупателем в виде перечисления предоплаты.

Внедрение простого директ-костинга подтолкнуло АО «Альфа» к решению о необходимости дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета с использованием элементов развитого директ-костинга. Это улучшит технику калькулирования себестоимости, позволит выявить вклад конкретного вида продукции в покрытие постоянных расходов и оценить оправданность накладных расходов по подразделениям.

В результате многоступенчатого определения и учета сумм покрытия постоянных расходов система развитого директ-костинга позволяет формировать эффективный информационный массив для анализа структуры финансового результата и планирования ассортимента, с учетом колебаний рыночного спроса в целях получения максимальной прибыли.

В дальнейшем планируется разделение постоянных расходов на полезные и бесполезные (или холостые), связанные с недозагрузкой производственных мощностей. Анализ и оценка бесполезных затрат дополнится изучением непроизводительных расходов организации с целью их максимального сокращения [5: с. 125].

Литература

1. Агабекян С. Г., Хмельницкая Н. В. Совершенствование системы внутреннего контроля продаж и расчетов с покупателями // *Universum View 12. Economics and management: мат-ли Міжнародної наук.-практ. конференції*. 2019. С. 9–16.
2. Виноградская Н. А. Развитие системы корпоративного учета в целях обеспечения синергии финансовой информации // *Вестник Московского городского педагогического университета. Серия «Экономика»*. 2019. № 3 (21). С. 54–60.
3. Вихрова Н. О. Развитие управленческого учета и контроллинга в интегрированных системах управления // *Стратегии постоянного развития: мат-лы X Международ. науч.-практ. конф.* Вінниця: Нілан-ЛТД, 2017. С. 84–88.
4. Ларионова И. А., Газиева Л. Р., Пыркова А. О. Гибкое бюджетирование как инструмент управления промышленным предприятием // *Экономика в промышленности*. 2014. № 1. С. 65–68.
5. Хмельницкая Н. В. Принципиальные подходы к выбору инновационных методов бюджетирования на предприятии // *Инновационное развитие экономики. Будущее России: мат-лы и доклады VI Всерос. (национ.) науч.-практ. конф.* 2019. С. 125–130.

Literatura

1. *Agabekyan S. G., Xmel'niczkaya N. V.* Sovershenstvovanie sistemy` vnutrennego kontrolya prodazh i raschetov s pokupatelyami // *Universum View 12. Economics and management: mat-li mizhnarodnoi nauk.-prakt. konferencii.* 2019. S. 9–16.
2. *Vinogradskaya N. A.* Razvitie sistemy` korporativnogo ucheta v celyax obespecheniya sinergii finansovoj informacii // *Vestnik Moskovskogo gorodskogo pedagogicheskogo universiteta. Seriya «E`konomika».* 2019. № 3 (21). S. 54–60.
3. *Vikhrova N. O.* Razvitie upravlencheskogo ucheta i kontrollinga v integrirovanny`x sistemax upravleniya // *Strategii postoyannogo razvitiya: mat-ly` X Mezhdunarod. nauch.-prakt. konf.* Vinnicya: Nilan-LTD, 2017. S. 84–88.
4. *Larionova I. A., Gazieva L. R., Py`rkova A. O.* Gibkoe byudzhetrovanie kak instrument upravleniya promy`shlenny`m predpriyatiem // *E`konomika v promy`shlennosti.* 2014. № 1. S. 65–68.
5. *Khmelnitskaya N. V.* Principial`ny`e podxody` k vy`boru innovacionny`x metodov byudzhetrovaniya na predpriyatii // *Innovacionnoe razvitie e`konomiki. Budushhee Rossii: mat-ly` i doklady` VI Vseros. (nacion.) nauch.-prakt. konf.* 2019. S. 125–130.

N. V. Khmelnitskaya

The Use of Management Accounting Tools When Planning the Range of Products at an Industrial Enterprise

The article presents proposals for improving the cost management system in a specific organization based on an analysis of the current accounting system and the possibilities of applying the cost accounting methodology and practice for the direct costing accounting system for taking management decisions on a specific undertaking.

Keywords: calculation; cost; direct costing system; margin; assortment planning.