

КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ В СИСТЕМІ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» ТА В СИСТЕМІ ПОВНОГО РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ НА ВИРОБИ («АБЗОРПШЕН-КОСТИНГ»)

У статті досліджено сутність та особливості методів обліку витрат і калькулювання собівартості: з повним розподілом витрат («абзорпшен-костинг») та калькуляції за змінними витратами («директ-костинг»), проаналізовано переваги та недоліки. Визначено вплив кожного із методів на фінансові результати. Складено звіти про фінансові результати підприємства за різних систем калькулювання.

Ключові слова: організація обліку витрат, собівартість, абзорпшен-костинг, директ-костинг, маржинальний дохід, валовий прибуток.

Постановка проблеми. Важливою умовою ефективного управління промисловим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації щодо витрат виробництва, оскільки вони формують собівартість виробленої продукції. Саме тому у світовій бухгалтерській практиці питанням внутрішньогосподарського обліку, в тому числі планування, методологія обліку витрат та калькулювання собівартості продукції має велике значення.

Система управлінського обліку узгоджує інформацію, яка надається для складання фінансової зовнішньої та внутрішньої управлінської звітності. Зовнішня звітність складається у відповідності з чинним бухгалтерським законодавством України, в основу якого покладені загальноприйняті правила складання фінансової звітності. Економіка розвивається у відповідності з економічними законами і принципами, а тому управлінська звітність повинна опиратись на загальнонаукові принципи і методики при підготовці аналітичної інформації про витрати, собівартість та фінансові результати об'єктів обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. При розрахунку фінансових результатів у системі фінансового та управлінського обліку найчастіше застосовують систему калькулювання за повними витратами та систему калькулювання маржинальної собівартості. Питанню калькуляції собівартості в системі «директ-костинг» та «абзорпшен-костинг» присвячені праці провідних вчених-економістів таких як: С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук, О.М. Кравчук, В.П. Лещук, В. В. Звягинцев, К. Дзурі, Р.Н. Манн, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер та інші.

Методологія дослідження. Методологічною основою дослідження, результати якого розкрито в цій статті, є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії, методології та організації обліку і контролю витрат промислових підприємств.

Формулювання цілей статті. Метою статті є вивчення сутності методів калькулювання собівартості в системі «директ-костинг» та в системі повного розподілу витрат на вироби - «абзорпшен-костинг», виявлення основних переваг та недоліків їх застосування.

Виклад результатів дослідження. З позиції порядку включення витрат у собівартість продукції

всі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна розділити на два види: калькуляція собівартості продукції з повним розподілом витрат – «абзорпшен-костинг»; калькуляція собівартості продукції за змінними витратами – «директ-костинг».

Абзорпшен-костинг – це метод калькулювання собівартості продукції з розподілом всіх витрат між реалізованою продукцією і залишками товарів [9, с.50].

Абзорпшен-костинг передбачає, що до виробничої собівартості включаються всі виробничі витрати незалежно від того, є вони постійними чи змінними.

Широкого розповсюдження система «директ-костинг» набула в США в роки Великої депресії і є на сьогоднішній день однією із основних на підприємствах зарубіжних країн. В основу системи покладено класифікацію витрат на постійні і змінні. Одним з перших такий розподіл здійснив

Дж. Харіссоном в 1936р. Він пропонував відокремити непрямі накладні витрати від звичайних виробничих витрат з метою отримання місячного звіту про прибутки і збитки, який покаже залежність обсягу прибутку від зміни обсягу реалізованої продукції [2, с.234].

В перекладі «директ-костинг» означає облік прямих витрат, хоча самі американські економісти вважають, що ця назва не зовсім відповідає її сутності, оскільки не можна ототожнювати прямі і змінні витрати, непрямі та постійні витрати.

Так Ф.Ф. Бутинець під методом калькулювання «директ-костинг» (калькулювання змінних витрат) розуміє систему обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат [2, с.234].

О. М. Кравчук називає «директ-костинг» системою управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік витрат за їх видами, місцями виникнення й носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень [4, с.404].

Більш повним є визначення Манн Р.Н, у якому «директ-костинг» — це система обліку собівартості продукції, яка базується на поділі загальних витрат підприємства на постійні, які не залежать від кількості продукції, виробленої за одиницю часу, і перемінні – витрати, що змінюються, прямо пов'язані з кількістю продукції, виробленої за одиницю часу [6, с. 108].

Таким чином, при визначенні економічної сутності методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції основна увага зосереджується на класифікації - «змінні - постійні» витрати.

© Осадча Ганна Григорівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій

Степанюк Алла Василівна, студентка Національного університету харчових технологій, напрям підготовки «Облік і аудит», e-mail: St-Illa@bigmir.net

Слід зазначити, що розподіл витрат на постійні та змінні є в цілому умовним. Ті самі витрати, наприклад, залежно від місця виникнення, можуть бути або постійними, або змінними. Віднесення витрат до прямих чи змінних, по суті, залежить від керівництва та його рішення.

Серед вчених немає єдиної думки щодо доцільності застосування того чи іншого методу калькулювання собівартості. Кожна система має свої переваги, але не позбавлена і недоліків, що наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Переваги та недоліки систем обліку «директ-костинг» та «абзорпшен-костинг»

Система калькулювання «директ-костинг»	
Переваги	Недоліки
- визначення собівартості продукції на основі змінних витрат дозволяє спростити нормування, планування, облік і контроль;	- на практиці виникають труднощі при класифікації витрат на постійні й змінні;
- дає змогу сконцентрувати увагу на зміні маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по окремих виробках, виявляти види виробів з більшою рентабельністю, щоб перейти в основному на їх випуск;	- при використанні демпінгу виникає небезпека, де сума постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості;
- система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на зміну умов ринку;	- не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування;
- спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат;	- при переході від системи повного розподілу витрат до системи "директ-костинг" виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток..
- прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів.	
Система калькулювання «абзорпшен-костинг»	
Переваги	Недоліки
- дозволяє уникати внесення в звітність фіктивних збитків;	- умовний характер розподілу накладних витрат;
- відсутність класифікації витрат на постійні і змінні;	- включення до собівартості продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом;
- використання у цілях фінансового обліку і складання зовнішньої звітності;	- визначення фактичної собівартості продукції можливе тільки наприкінці періоду;
- підвищення обґрунтованості вибору додаткового замовлення або відмови від нього;	- ускладнення облікових і розрахункових процедур.
- відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не тільки прямих змінних витрат, а й постійних накладних витрат.	

В управлінському обліку метод повних витрат («абзорпшен-костинг») доцільно використовувати, якщо:

- на підприємстві виробляється тільки один продукт або декілька продуктів (але в невеликому обсязі щодо основного), або існує сформований більш-менш стабільний асортимент;
- сума загальновиробничих витрат істотно змінюється між періодами;
- основу роботи компанії становлять довгострокові контракти на виконання певного обсягу робіт [8].

Щодо калькуляції собівартості в системі «директ-костинг», то застосування цього методу допомагає вирішити ряд таких найважливіших завдань управління витратами, як:

- визначення нижньої межі ціни продукції або замовлення;

- порівняльний аналіз прибутковості різних видів продукції;
- визначення оптимальної програми випуску і реалізації продукції;
- вибір між власним виробництвом продукції або послуг та їх закупівлею на стороні;
- вибір оптимальної з економічної точки зору технології виробництва;
- визначення точки беззбитковості і запасу міцності підприємства та ін. [5].

Наведемо приклади формування «звіту про фінансові результати» при різних системах обліку витрат на виробництво та калькулювання продукції, використовуючи вихідну інформацію, що наведена в таблиці 2.

Інформація про діяльність компанії за 2013 рік

№ п/п	Показники	Значення показника
1.	Плановий випуск продукції, одиниць	20000
2.	Випуск продукції, одиниць	17000
3.	Реалізовано, одиниць	14000
4.	Залишок готової продукції на початок, одиниць	0
5.	Відпускна ціна за одиницю, грн.	285
6.	Змінні виробничі витрати на одиницю, грн.	
6.1.	- основні матеріали	46
6.2.	- заробітна плата основного виробничого персоналу	31
6.3.	- змінні виробничі накладні витрати	23
7.	Змінні витрати на збут на одиницю, грн.	17
8.	Постійні витрати на збут, грн.	125700
9.	Постійні виробничі накладні витрати, грн.	450000

Метод «директ-костинг»

Розрахунок виробничої собівартості одиниці продукції (змінні витрати):

- основні матеріали – 46 грн.;
- заробітна плата основного виробничого персоналу – 31 грн.;
- змінні виробничі накладні витрати – 23 грн.;
- всього собівартість одиниці продукції складає 100 грн.

В процесі складання багатостадійного звіту про фінансові результати в системі «директ-костинг» використовуються поняття «маржинальний дохід».

Маржинальний дохід («брутто-прибуток») – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. З нього покриваються загальні постійні витрати (в тому числі комерційні та адміністративні) [2, с.236].

$\text{Маржинальний дохід} = \text{Обсяг продаж} - \text{Змінні витрати}$

$\text{Маржинальний дохід} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток}$

Звіт про фінансові результати при системі «директ-костинг» наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

Звіт про прибутки і збитки («директ-костинг»)

(грн)

№ п/п	Показник	Значення показника
1.	Дохід від реалізації (14000 × 285)	3990000
2.	Залишок продукції на початок	0
3.	Вироблено (17000 × 100)	1700000
4.	Залишок готової продукції на кінець (3000 × 100)	300000
5.	Собівартість реалізованої продукції (14000 × 100)	1400000
6.	Змінні витрати на збут (14000 × 17)	238000
7.	Всього змінних витрат:	1638000
8.	Маржинальний дохід	2352000
9.	Постійні виробничі накладні витрати	450000
10.	Постійні витрати на збут	125700
11.	Всього постійних витрат:	575700
12.	Операційний прибуток	1776300

Метод «абзорпшен-костинг»

Розрахунок виробничої собівартості одиниці (змінні і постійні витрати):

- основні матеріали – 46 грн.;
- заробітна плата основного виробничого персоналу – 31 грн.;
- змінні виробничі накладні витрати – 23 грн.;
- постійні виробничі накладні витрати (450000/20 000) – 22,5 грн.;
- всього собівартість одиниці складає 122,5 грн.

В якості бази розподілу виробничих накладних витрат обрано натуральні одиниці випуску продукції.

База розподілу – це вартісний або натуральний показник, пропорційно якому розподіляють непрямі ви-

трати. Де б витрати не виникали, їх необхідно розподіляти або готувати до розподілу за видами продукції [3].

У світовій практиці за базу розподілу при системі обліку «абзорпшен-костинг» найчастіше використовують:

- фактичний час, відпрацьований робітниками;
- фактичний час, відпрацьований виробничим устаткуванням;
- заробітна плата робітників;
- натуральні одиниці випуску продукції;
- прями витрати тощо.

Основний принцип звіту про прибутки та збитки за системою «абзорпшен-костинг» виглядає наступним чином [1, с. 137]:

$\text{Доходи від реалізації} - \text{Собівартість реалізованої продукції (в т. ч. всі виробничі затрати)} = \text{Валовий прибуток}$;

Валовий прибуток – Адміністративні витрати і витрати по реалізації (постійні + змінні) = Операційний прибуток

В таблиці 4 наведений звіт про прибутки та збитки складений за системою «абзорпшен-костинг»

Різниця в операційному прибутку при застосуванні цих методів складає: $1843800 - 1776300 =$

67500 грн. Це пояснюється тим, що постійні виробничі накладні витрати при використанні методу «абзорпшен-костинг» осідають в залишках готової продукції на кінець ($3000 \text{ од.} \times 22,5 = 67500 \text{ грн.}$), а при методі «директ-костинг» вся сума постійних витрат включається до витрат періоду в момент їх виникнення.

Таблиця 4

Звіт про прибутки і збитки («абзорпшен-костинг»)

(грн.)

№ п/п	Показник	Значення показника
1.	Дохід від реалізації (14000×285)	3990000
2.	Залишок готової продукції на початок	0
3.	Вироблено ($17000 \times 122,5$)	2082500
4.	Залишок готової продукції на кінець ($3000 \times 122,5$)	367500
5.	Собівартість реалізованої продукції ($14000 \times 122,5$)	1715000
6.	Коригування по постійних виробничих накладних витратах ($20000 - 17000$) $\times 22,5$	67500*
7.	Відкоригована собівартість реалізованої продукції	1782500
8.	Валовий прибуток	2207500
9.	Змінні витрати на збут (14000×17)	238000
10.	Постійні витрати на збут	125700
11.	Всього операційні витрати:	363700
12.	Операційний прибуток	1843800

* недорозподілені постійні виробничі накладні витрати додаються до собівартості реалізованої продукції

Величина операційного прибутку буде розрахована рівною за методами «абзорпшен-костинг» і «директ-костинг» тільки в одному випадку – коли у підприємства запаси на складі будуть нульовими, тобто – вся вироблена продукція буде реалізована.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, діяльність будь-якого підприємства передбачає виникнення певних витрат, а конкурентоспроможність компанії в сучасних умовах багато в чому визначається її вмінням ефективно управляти своїми витратами. Тому обрані методики визначення собівартості виробництва продукції – одне з основних завдань управлінського обліку.

При виборі тієї чи іншої систем калькулювання необхідно врахувати, що «абзорпшен-костинг» актуальний у випадку, коли підприємство бере участь у цінній конкуренції, або коли ціна продукції прив'язана

до повних витрат, як це є на підприємствах з позамовною системою виробництва продукції, «директ-костинг» – при прийнятті рішення про збільшення або зменшення обсягів виробництва того чи іншого виду продукції.

Недоцільно ідеалізувати той чи інший підхід до визначення собівартості продукції, адже ідеальних систем і методів калькулювання собівартості немає, кожен метод має свої плюси і мінуси. Менеджеру необхідно знати їх особливості, щоб нівелювати окремі негативні сторони і максимально використовувати переваги.

Як свідчить практика, для прийняття управлінських рішень недостатньо інформації про собівартість, визначеної тільки одним методом. Невипадково одним із принципів організації управлінського обліку на Заході є принцип: «Різна собівартість для різних цілей» [7, с. 42].

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамова О. В. Про деякі засоби калькулювання витрат у легкій промисловості // Бізнес Інформ. – 2011. – №9. – 137 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
3. Звягинцев В. В. Методы калькулирования затрат: абзорпшен-костинг и директ-костинг // Планово-экономический отдел. – 2012. - № 3. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.profiz.ru/peo/3_2012/metody_kalkulirovania/
4. Кравчук О.М. Фінансова діяльність суб'єктів підприємництва. Навчальний посібник О. М. Кравчук, В. П. Лещук — К.: Центр учбової літератури, 2010. – 504 с.
5. Керимов В.Э. Организация управленческого учета по системе "директ-костинг" //Аудит и финансовый анализ. В. С. Керимов, Н. Н. Комаров,
- А. А. Єпифанов–2001. – № 2. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.management.com.ua/finance/fin040.html>
6. Манн Р.Н. Контроллинг для начинающих. Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика Р. Н. Манн, З.Майер, 1992. – 208 с.
7. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
8. Савчук В. Direct Costing или полная себестоимость?// Финансовый директор. – 2004. – № 6. [Електронний ресурс] / В. Савчук. – Режим доступу: <http://gaar.ru/biblio/mngacc/foreign/014.asp>
9. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер: Пер. с англ. / Под. ред. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 2004. – 416 с.