

УДК 657.1

Писаренко Т.М.

Луцький національний технічний університет

ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

У статті висвітлено сутність системи обліку і калькулювання за змінними витратами, розглянуто підходи до формування різних моделей звітів про фінансові результати.

Ключові слова: калькулювання за змінними (неповними) витратами, калькулювання за повними витратами, директ-костинг.

Pisarenko T.M.

ADVANTAGES AND LACKS OF SYSTEM OF ACCOUNT AND CALCULATION ARE AFTER VARIABLE CHARGES

In the article essence of the system of account and calculation is reflected after variable charges, approaches are considered to forming of different models of reports on financial results.

Key words: calculation after variable (incomplete) charges, calculation after complete charges, direkt-kosting.

Писаренко Т.Н.

ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ СИСТЕМЫ УЧЕТА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ЗА ПЕРЕМЕННЫМИ РАСХОДАМИ

В статье отражены сущность системы учета и калькулирования за переменными расходами, рассмотрены подходы формирования разных моделей отчетов о финансовых результатах.

Ключевые слова: калькулирование за переменными (неполными) расходами, калькулирование за полными расходами, директ-костинг.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.

Калькулювання за змінними (неповними) витратами є одним із альтернативних підходів до калькулювання собівартості продукції.

Облік виробничої діяльності за методом неповних витрат передбачає відображення абсолютно всіх витрат підприємства за певний час на етапі формування елементів витрат. Після відображення

в системі рахунків цих витрат за економічними елементами, система калькулювання за змінними витратами дає можливість розрахунку неповної (зменшеної) собівартості продукції, тобто собівартості без частини непрямих загальних витрат. Тому цей метод і називають методом неповних витрат, оскільки до собівартості продукції не включають певну частину витрат.

Вітчизняна система обліку побудована виключно на калькулюванні за методом повних витрат. Ця система є звичною і зрозумілою, покладена в основу фінансової звітності. Навряд чи сучасний бухгалтер захоче змінити звичну систему обліку на альтернативну. Але в науковому світі не припиняються дебати щодо переваг згаданих вище двох систем калькулювання собівартості, особливо по відношенню до звітів для внутрішнього користування. Менеджери як правило потребують звітів про прибуток місячних або кварталних. Але вони також хочуть отримувати окремі звіти про прибутки для кожної основної групи продукції чи сегменту власного бізнесу. Подібна інформація буде надзвичайно корисною при оцінці результативності роботи менеджерів підрозділів. Саме тому власне управлінський персонал повинен визначитися з перевагами і недоліками таких систем для власного бізнесу, вирішити яка система обліку і калькулювання надає їм найбільш корисну інформацію.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.

Особливості системи обліку і калькулювання за змінними витратами висвітлені у працях вітчизняних і зарубіжних науковців та спеціалістів-обліковців. Серед них варто виділити праці П.Й. Атамаса, Э.А. Аткинсона, Ф.Ф. Бутинця, П.М. Гарасима, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, К. Друри, Р.Ентоні, Г.П. Журавля, О.В. Карпенка, Т.П. Карпова, О.В. Лишиленка, М.Р. Лучка, Е. Майєра, Р.Манна, Г.В. Мисака, М.Г. Михайлова, Л.В., Д.Міддлтона, Нападовської, Г.В. Нашкерської, П.П. Немчинова, Ж.К. Нестеренка, Б.Нідлза, С.Н. Ніколаєвої, М.Я. Остап'юка, В.Ф.Палія, М.С. Пушкаря, В.І. Савича, В.В.Сопка, І.Д. Фаріона, П.Я. Хомина, М.Г.Чумаченка та ін. авторів. Не зважаючи на значну кількість навчально-методичних та консультативних матеріалів, наукових праць і розробок, питання щодо методики калькулювання собівартості продукції за змінними витратами на промислових підприємствах та прийняття управлінських

рішень на основі цієї системи калькулювання залишаються актуальними.

Цілі статті. Метою написання статті є розкриття сутності системи обліку і калькулювання за змінними витратами, висвітлення аналітичних та контрольних можливостей системи директ-костинг.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

Використання калькулювання собівартості продукції за неповними витратами зумовлено такими недоліками системи обліку за повними витратами:

- неможливість точно оцінити непрямі затрати, спожиті в процесі виробництва продукції;

- неможливість простеження шляху конкретного елемента непрямих затрат у процесі виробництва окремого продукту;

- зменшення точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги накладних затрат у структурі загальних затрат підприємства, що зумовлено впровадженням автоматизації виробничих процесів.

Загальна побудова обліку формування елементів витрат виробничої діяльності за методом неповних витрат аналогічна методів повних витрат, тобто основу побудови формують ті самі чинники: поділ витрат на прямі та непрямі; характер технології виробництва; характер організації виробництва; характер контролю за витратами; центри обліку витрат; центри відповідальності.

Що ж до поділу витрат, які належать до собівартості продукції або не належать до неї, то є два підходи:

- перший – на основі поділу витрат на прямі та непрямі;

- другий – на основі поділу витрат на залежні та незалежні від обсягу діяльності (виробництва тощо).

Тому за іншого підходу істотною відмінністю між методами повних та неповних витрат є додатковий поділ витрат на постійні та змінні. Прямі витрати – це завжди змінні витрати. Водночас непрямі витрати містять значну кількість змінних витрат щодо готового продукту. Метод неповних витрат поділяє витрати на три групи:

- прямі (змінні);

- непрямі змінні;

- непрямі постійні.

Протягом тривалого часу підприємства використовували методи обліку повних витрат, які передбачали всебічне й точне відображення всіх витрат звітного періоду і групували їх за трьома напрямками:

- за елементами (статтями) витрат;
- за центрами відповідальності;
- за видами продукції.

Одним із суттєвих недоліків цих методів була умовність розподілу непрямих (накладних) витрат, що не давало точних даних про реальну собівартість продукції. Спроба подолати даний недолік привела до виникнення систем обліку і калькулювання собівартості продукції за неповними витратами. Відмінності між цими методами проілюстровані в таблиці 1.

Таблиця 1

Основні риси повного та неповного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Облік повних витрат	Облік неповних (змінних) витрат
Орієнтований на повне покриття всіх витрат і наступну оптимізацію (максималізацію) чистого прибутку	Орієнтований на покриття прямих витрат і наступну оптимізацію (максималізацію) доходу
Ефективний для прийняття довготермінових управлінських рішень	Ефективний для прийняття короткотермінових управлінських рішень щодо цін
Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом та реалізацією на тривалу перспективу, але не придатний для короткотермінового періоду	Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом та реалізацією для короткотермінового періоду, дає змогу встановити нижню межу відпускнуої ціни
Забезпечує точний, але надто трудомісткий і складний контроль	Забезпечує оперативний контроль за рахунок надання простої сигнальної інформації
Орієнтує адміністрацію на отримання найкращих результатів	Орієнтує адміністрацію на пошук оптимальних рішень шляхом адаптації виробничої програми до змінних умов ринку
Є основою довготермінової політики в галузі виробництва і	Є простим інструментом поточного управління господарською

Облік повних витрат збуту продукції	Облік неповних (змінних) витрат діяльністю підприємства
Використовують у перспективному плануванні та для прийняття внутрішньовиробничих управлінських рішень	Використовують у поточному та внутрішньовиробничому плануванні

Одним із методів калькулювання собівартості продукції за неповними витратами є «директ-костинг», котрий визначають як систему управлінського обліку, ґрунтовану на класифікації витрат на постійні та змінні, калькулюванні собівартості продукції лише за змінними витратами, а також на аналізі різних рівнів собівартості продукції. Калькулювання собівартості продукції за змінними витратами передбачає, що не тільки операційні витрати (на управління, збут тощо), а й постійні виробничі витрати розглядають як витрати періоду і списують за рахунок фінансового результату. Таким чином, сума змінних витрат збігається зі сумою прямих витрат, що й відображено у назві системи калькулювання («директ-костинг»). Разом із тим, на певному етапі розвитку директ-костингу до собівартості продукції, крім прямих змінних витрат, почали відносити й непрямі змінні витрати і навіть частину розподілених постійних витрат загальновиробничого призначення. Тому спостерігається деяка умовність даної назви.

До того ж, у різних країнах застосовують інші назви цієї системи управлінського обліку. Так, у Німеччині й Австрії її називають відповідно системою обліку часткових або граничних витрат та системою обліку суми покриття. У Великобританії директ-костинг іменують системою обліку маржинальних витрат, а у Франції – маржинальним обліком. У вітчизняній літературі часто використовують систему обліку часткової або скороченої, обмеженої собівартості.

Усі ці назви, незважаючи на деякі відмінності їх змісту, більше відповідають сутності системи «директ-костинг», головною особливістю якої є поділ витрат на змінні та постійні й калькулювання собівартості продукції лише за змінними витратами. Постійні ж витрати обліковують на окремих рахунках залежно від напрямів їх

утворення і списують у кінці звітного періоду на рахунок фінансових результатів (рис. 1).

Калькулювання за повними витратами, яке є протилежною до системи «директ-костинг», передбачає включення у собівартість продукції всіх затрат, що пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції. Фактично цей метод калькулювання базований на формуванні повної собівартості продукції. Основними елементами повної собівартості є:

- виробнича собівартість: прямі матеріальні витрати; прямі трудові витрати з відрахуваннями; загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут.

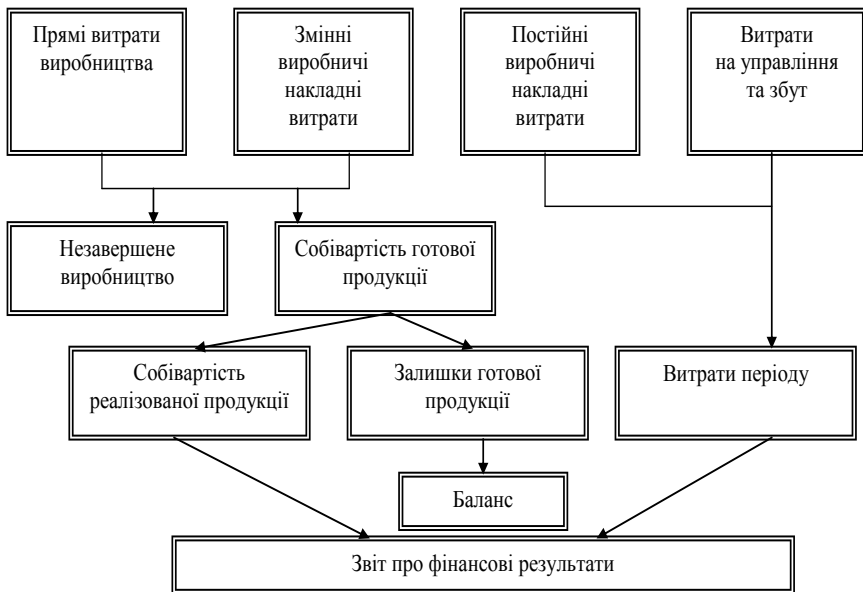


Рис. 1. Схема обліку і калькулювання собівартості продукції за системою «директ-костинг».

Вітчизняна система калькулювання собівартості продукції передбачає калькулювання за повними витратами.

Згідно з національними стандартами обліку під час складання

фінансових звітів для зовнішніх користувачів інформації, продукцію оцінюють на основі виробничих витрат. Отже, отримуємо тільки виробничу собівартість. Система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО № 16 «Витрати» відображена на рис. 2.

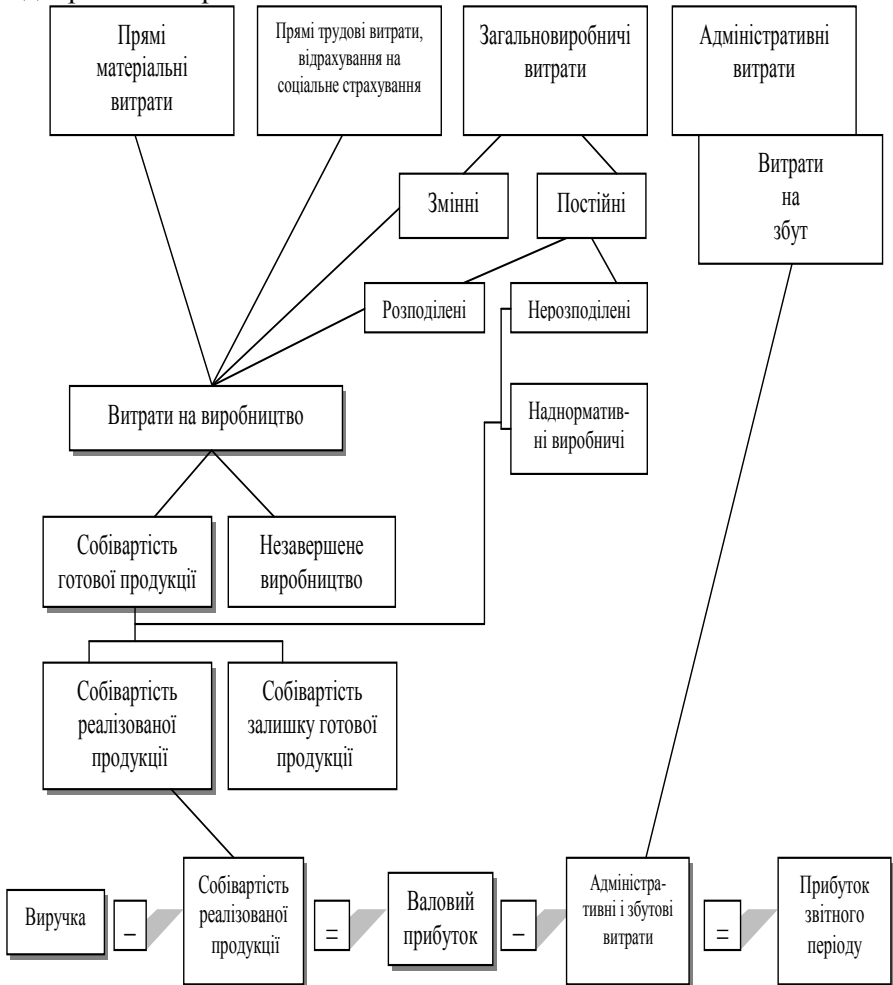


Рис. 2. Система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО № 16 «Витрати».

Облік і калькулювання за повними витратами передбачає, що прямі витрати (матеріальні, трудові, інші) відносять безпосередньо на конкретний вид продукції, послугу, іншими словами – на будь-який об'єкт обліку. Таке віднесення здійснюють за даними первинних документів. Непрямі затрати не можуть бути віднесені на об'єкт обліку за даними первинних документів. До таких затрат відносять: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші затрати. Процес віднесення їх на об'єкт обліку передбачає математичні розрахунки. Непрямі затрати поділяють на виробничі і невиробничі.

Непрямі виробничі затрати (загальновиробничі витрати) після розподілу вводять у собівартість продукції. Непрямі невиробничі затрати (адміністративні, збутові та інші витрати) також розподіляють між об'єктами обліку пропорційно до прийнятої бази розподілу, але не вводять до собівартості продукції і розглядають як витрати звітного періоду.

У зв'язку з тим, що постійні витрати при калькулюванні за змінними витратами не вводять у собівартість продукції, а розглядають як витрати періоду та списують на рахунок фінансового результату, була розв'язана проблема неточного розподілу постійних витрат, власне, чому й виник директ-костинг. Саме тому лише за змінними витратами оцінюють також залишки готової продукції та незавершеного виробництва. Відповідно система директ-костингу орієнтує бухгалтерський облік переважно на процес реалізації, а принципи обліку, що становлять її основу, відповідають завданням аналізу ринку.

Особливістю системи директ-костингу є також той факт, що вона вносить суттєві зміни у традиційну структуру побудови фінансових звітів. На відміну від системи калькулювання повних витрат, яка передбачає участь у формуванні собівартості реалізованої продукції всіх виробничих витрат звітного періоду й відповідно визначення операційного прибутку, система калькулювання змінних витрат передбачає введення у розрахунок собівартості реалізованої продукції лише змінних витрат і відповідно визначає не прибуток, а маржинальний дохід, який за сутністю є внеском на покриття постійних витрат та отримання прибутку. Таким чином, маржинальний дохід (сума покриття) – це різниця між доходом від

реалізації продукції та змінними витратами, тобто:

$$\begin{aligned} & \text{маржинальний дохід} = \\ & \text{виручка (дохід) від реалізації} - \\ & \text{змінні витрати.} \end{aligned} \quad (1)$$

Такий дохід показує внесок сегмента діяльності (продукту, підрозділу) в покриття постійних витрат підприємства й формування прибутку, тобто стосовно одиниці продукції маржинальний дохід розраховують:

$$\begin{aligned} & \text{маржинальний дохід із одиниці продукції} = \\ & \text{ціна одиниці продукції} - \\ & \text{змінна собівартість одиниці.} \end{aligned} \quad (2)$$

Отже, звіт про фінансові результати за системою директ-костинг містить щонайменше два розділи: перший показує маржинальний дохід, а другий – прибуток (збиток) підприємства, що значно розширює аналітичні можливості системи директ-костинг (рис. 3).

На рисунку 3 виділено два етапи формування показників для аналізу витрат і доходів. На першому етапі встановлюють зв'язок прямих (змінних) витрат із обсягом реалізації (виручкою, ціною), а на другому – здійснюють порівняння непрямих (постійних) витрат із сумою маржинального доходу, отриманого за різними сегментами діяльності та визначають результат діяльності підприємства. Відповідно порівняння доходів та витрат різних рівнів дає змогу обчислювати рентабельність виробництва і реалізації продукції.

Оскільки змінні витрати можуть бути як виробничі, так і невиробничі, то можливі різні варіанти розрахунку маржинального доходу, а саме: виробничий маржинальний дохід, маржинальний дохід від реалізації продукції. Саме такі підходи дали можливість сформувати різні моделі формування звітів про фінансові результати.

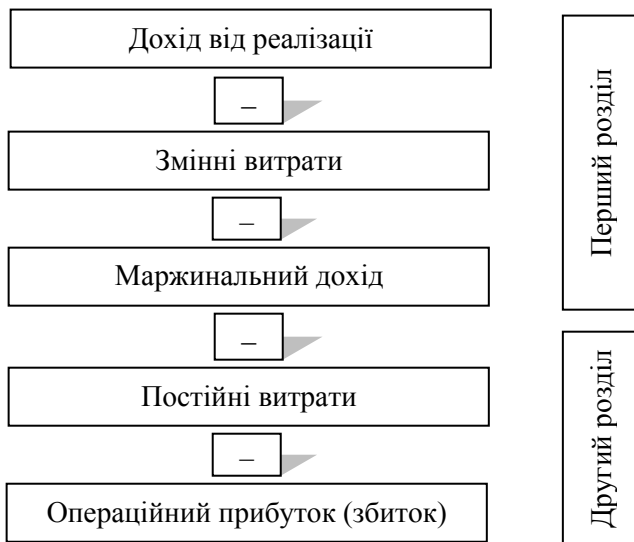


Рис. 3. Структура звіту про витрати та доходи підприємства за системою директ-костингу.

Розрізняють дві моделі складання звітів про фінансові результати: французьку й американську (табл. 2).

Отже, французька модель не передбачає окремого визначення виробничого маржинального доходу і деталізацію змінних витрат на виробничі та комерційні.

Таблиця 2

Етапи визначення результату діяльності при різних моделях складання звітів про фінансові результати

Американська модель	Французька модель
Обсяг реалізації (дохід від продажу)	Обсяг реалізації (дохід від продажу)
–	–
Змінна виробнича собівартість продукції	Змінна собівартість виробництва і реалізації продукції
=	=
Виробничий маржинальний дохід	Маржинальний дохід зі змінної собівартості
–	

Змінні витрати реалізації = Маржинальний дохід від реалізації – Постійні витрати виробництва, реалізації, управління, досліджень = Результат-нетто (операційний прибуток / збиток)	– Постійні (операційні) витрати періоду = Результат-нетто (операційний прибуток / збиток)
---	--

Ще однією особливістю системи директ-костингу є той факт, що вона може функціонувати як у межах автономної системи управлінського обліку, так і в інтегрованій системі обліку, що важливо для її впровадження на вітчизняних підприємствах. Ця особливість дає змогу поєднати позитивні риси системи директ-костингу з елементами вітчизняного нормативного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що сприятиме посиленню контролю за витратами та управлінню собівартістю продукції.

Висновки. Підсумовуючи весь викладений матеріал, можна зробити такі висновки:

1. Калькулювання за змінними (неповними) витратами є одним із альтернативних підходів до калькулювання собівартості продукції.

2. Використання калькулювання собівартості продукції за неповними витратами зумовлено такими недоліками системи обліку за повними витратами: неможливість точно оцінити непрямі затрати, спожиті в процесі виробництва продукції; неможливість простеження шляху конкретного елемента непрямих затрат у процесі виробництва окремого продукту; зменшення точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги накладних затрат у структурі загальних затрат підприємства, що зумовлено впровадженням автоматизації виробничих процесів.

3. Одним із методів калькулювання собівартості продукції за неповними витратами є «директ-костинг», котрий визначають як систему управлінського обліку, ґрунтовану на класифікації витрат на постійні та змінні, калькулюванні собівартості продукції лише за змінними витратами, а також на аналізі різних рівнів собівартості

продукції.

4. У зв'язку з тим, що постійні витрати при калькулюванні за змінними витратами не вводять у собівартість продукції, а розглядають як витрати періоду та списують на рахунок фінансового результату, була розв'язана проблема неточного розподілу постійних витрат.

5. Система директ-костингу орієнтує бухгалтерський облік переважно на процес реалізації, а принципи обліку, що становлять її основу, відповідають завданням аналізу ринку.

6. Система директ-костингу вносить суттєві зміни у традиційну структуру побудови фінансових звітів. На відміну від системи калькулювання повних витрат, яка передбачає участь у формуванні собівартості реалізованої продукції всіх виробничих витрат звітного періоду й відповідно визначення операційного прибутку, система калькулювання змінних витрат передбачає введення у розрахунок собівартості реалізованої продукції лише змінних витрат і відповідно визначає не прибуток, а маржинальний дохід, який за сутністю є внеском на покриття постійних витрат та отримання прибутку.

7. Оскільки змінні витрати можуть бути як виробничі, так і невиробничі, то можливі різні варіанти розрахунку маржинального доходу, а саме: виробничий маржинальний дохід, маржинальний дохід від реалізації продукції. Саме такі підходи дали можливість сформулювати різні моделі формування звітів про фінансові результати.

8. Система директ-костингу може функціонувати як у межах автономної системи управлінського обліку, так і в інтегрованій системі обліку, що важливо для її впровадження на вітчизняних підприємствах.

Список використаних джерел:

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет / С. Ф. Голов. – К. : Скарби, 1998. – 384 с.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: учеб. пособие для вузов / К. Друри ; пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. – [3. изд., перераб. и доп.] – М. : Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

6. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
7. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М. : Эдиториал УРСС, 2001. – 336 с.
8. Пушкар М. С. Управлінський облік / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 1997. – 164 с.
9. Хорнгрен, Чарльз Т., Фостер, Джордж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгрен, Джордж Фостер ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 415 с.
10. Чумаченко Н. Г. Методы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1965. – 124 с.