

УДК 657.471

Тлущкевич Н.В., к.е.н., доцент

Луцького національного технічного університету

ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ЗМІННИХ ВИТРАТ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Розглянуто питання методики обліку витрат і калькулювання собівартості за змінними витратами в сільському господарстві, визначено переваги і недоліки методу.

Ключові слова: витрати, змінні витрати, метод обліку витрат, собівартість.

Tluchkevich N.

ACCOUNTING METHOD OF VARIABLE COSTS IN AGRICULTURE

The question of methods of cost accounting and costing for variable costs in agriculture, defined benefits and drawbacks of the method.

Keywords: costs, variable costs, method of cost accounting, cost.

Тлущкевич Н.В.

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Рассмотрены вопросы методики учета затрат и калькулирования себестоимости по переменным затратам в сельском хозяйстве, определены преимущества и недостатки метода.

Ключевые слова: затраты, переменные затраты, метод учета затрат, себестоимость.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Вивчення методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є досить актуальним на сьогодні, оскільки сучасні вимоги до інформації потребують наявності деталізованих та багатоваріантних інформаційних потоків про витрати в цілому. Саме від ефективної системи обліку витрат залежить вибір оптимальних варіантів та ефективність прийняття альтернативних варіантів управлінських рішень, що впливає на рівень показників, які характеризують діяльність суб'єкта господарювання та дозволяє вибирати оптимальну

Тлущкевич Н.В.

цінову і збутову політику, і відповідно, управляти фінансовими результатами.

Різноманіття сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дозволяє застосовувати в практиці обліку сільськогосподарських підприємств такі методи, які відповідають інформаційним запитам менеджменту і дозволяють приймати виправдані управлінські рішення щодо удосконалення як технології виробничих процесів, так і їх самих.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Аналіз літературних джерел з питань обліку собівартості продукції за змінними витратами свідчить про те, що вивченням даної проблеми займалися такі науковці, як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, О. Рудановський, І.Б. Садовська, Я.В. Соколов, В.І. Ткач, М.В. Ткач та інші.

Цілі статті. Обґрунтування оптимального методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за змінними витратами для ефективного його застосування в практиці вітчизняних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Питання методології визначення собівартості продукції є одним із найбільш проблемних на сьогоднішній день. Особливої актуальності воно набуває в умовах ринкової економіки та переходу України на систему обліку за міжнародними стандартами. Підприємство може застосовувати різні підходи до калькулювання витрат при складанні внутрішньої звітності.

При складанні зовнішньої фінансової звітності традиційно застосовують калькулювання повних витрат, що передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих витрат. При використанні даного методу тільки невиробничі витрати розглядаються як витрати періоду.

Проте з метою складання внутрішніх звітів і прийняття поточних рішень зазвичай застосовують калькулювання змінних витрат - директ-костинг.

Назву “директ-кост” як новий напрямок в управлінському обліку пов’язують з роботою економіста Джона Моріса Кларка (1923 р.), який обґрунтував необхідність розподілу витрат на змінні і постійні, що дозволило підвищити достовірність фінансових результатів. Розробив метод як облік прямих витрат в 1936 році американський економіст Джонатан Харріс, згідно якого в склад

собівартості необхідно включати тільки прямі витрати. Директ-костинг має і суто бухгалтерську причину. Облікові працівники прийшли до висновку, що всі витрати необхідно розділити на витрати, які відносяться до даного звітного періоду (реалізуються в ньому) і витрати, що пов'язані з виготовленням продукції (вони відносяться до тих звітних періодів, в яких відбудеться реалізація продукції), перші отримали назву постійних (фіксованих), другі – змінних (варіюючі, переважаючі) (також застосовують терміни непрямі і прямі витрати). Якщо цей підхід правильний, то, в склад собівартості можна і потрібно включати тільки прямі витрати. Основним запереченням до вище сказаного є те, що в цьому випадку оцінка незавершеного виробництва в балансі являється заниженою, а витрати кожного звітного періоду завищеними.

У Франції ідею директ-косту приписують В. Нейкірку, який сформулював правило: "...лише змінні витрати формують реальну собівартість реалізованої продукції, оскільки саме вони пов'язані з обсягом реалізації".

У міжнародній практиці ця система називається по-різному. Так, у США – система обліку прямих витрат, у Франції – це маржинальна бухгалтерія, в Німеччині та Австрії – система обліку сум покриття, у Великобританії – "маржинал-кост", хоча спільним у всіх варіантах є поділ витрат на постійні і змінні та розрахунок собівартості лише за змінними витратами.

Західнонімецький економіст Дітріх Бернер під методом "директ-костинг розуміє систему обліку собівартості, яка виходить з розділу загальних витрат підприємства та поділяє їх на постійні і змінні. Лише прямі і змінні непрямі витрати залучаються для обчислення собівартості виробів. Це в основному стосується також оцінки запасів напівфабрикатів і готових виробів при складанні заключного річного балансу, а також оцінки затрат, що відносяться до реалізованих за звітний період виробів. Постійні витрати відносяться на рахунки прибутків і збитків" [1, с. 26-27].

Основною відмінністю цього методу є розрахунок собівартості на основі змінних витрат та аналіз і планування взаємозв'язків та взаємозалежностей між обсягом виробництва, собівартістю і прибутком.

На сьогоднішній день директ-костинг застосовується в таких варіантах:

1) класичний (простий) "директ-костинг", який передбачає

калькулювання за прямими (тобто усіма змінними) витратами;

2) система змінних витрат (розвинутий) – собівартість включає як змінні витрати, так і прямі постійні;

3) система обліку витрат залежно від завантаження виробничих потужностей - в калькуляцію включаються всі змінні витрати та змінна частина постійних витрат, визначені з урахуванням коефіцієнта використання виробничої потужності, який схожий до запропонованого П(С)БО 16 “Витрати” [2, с. 258-260].

Калькуляція за змінними витратами дозволяє отримати інформацію про можливі розміри зменшення цін залежно від впливу різних ринкових чинників. Тому, на Заході, розрізняють довгострокову та короткострокову нижні межі ціни. Перша дорівнює повній собівартості виробів та показує, яку ціну можна встановити, щоб відшкодувати повні витрати на виробництво, а друга відображає ціну, яка покриває лише змінні витрати.

Технологія вирощування сільськогосподарських культур і тварин передбачає розподіл непрямих витрат та розрахунок собівартості продукції в кінці року, тому застосування методу обліку змінних витрат є досить необхідним для практики, так як сприятиме періодичному визначенню собівартості та фінансового результату за видами виробництва, продукції (робіт, послуг), виявленню найбільш рентабельних видів продукції та прийняттю відповідних рішень щодо їх виробництва.

В практиці сільськогосподарських підприємств доцільно використовувати розвинутий директ-кост, так як при виробництві окремих видів продукції собівартість слід розраховувати як за змінними витратами, так і прямими постійними (наприклад, амортизація комбайна по збиранню льону, доїльних апаратів тощо). Якщо за певними видами продукції неможливо виділити прямі постійні витрати, то для розрахунку собівартості слід використовувати методику простого директ-костингу.

Система калькулювання змінних витрат дає змогу визначити маржинальний дохід, широко застосовуваний для аналізу прибутковості й прийняття управлінських рішень.

Застосування різноманітних методів обліку витрат впливає на величину собівартості продукції і тим самим на величину фінансових результатів і форму звіту про прибутки і збитки.

В звіті про прибутки і збитки при методі обліку повних витрат розраховується валовий прибуток, як різниця між виручкою від

реалізації продукції і виробничою собівартістю реалізованої продукції. При використанні методу змінних витрат розраховується маржинальний прибуток, як різниця між виручкою від реалізації продукції і усіма змінними витратами, включаючи змінну частину операційних витрат.

Виділення в сільському господарстві центрів відповідальності та господарських сегментів дозволяє протягом року складати за кожним з них внутрішню звітність, яка є інформаційною базою для проведення сегментарного аналізу, в основі якого лежить класифікація витрат на змінні і постійні та розрахунок маржинального доходу, який показує внесок кожного центру відповідальності у формування прибутку підприємства в цілому.

Застосування маржинального підходу в практиці обліку сільськогосподарських підприємств має ряд переваг, зокрема:

1) калькуляція собівартості за змінними витратами забезпечує більш корисною для прийняття рішень інформацією;

2) фінансовий результат за відповідний період не змінюється під впливом постійних витрат при зміні залишків запасів;

3) маржинальний прибуток дозволяє здійснювати аналіз беззбитковості виробництва;

4) відсутність капіталізації постійних накладних витрат в неліквідних запасах;

5) звіти про витрати, доходи і фінансові результати можна складати в розрізі видів виробництва, продукції (робіт, послуг) протягом року в міру їх необхідності.

В силу дії Податкового кодексу та включення до собівартості реалізованої продукції лише прямих витрат і віднесення до інших витрат загальновиробничих витрат, застосування методу обліку змінних (прямих) витрат є ефективним як для управлінського обліку, так і для цілей податкового обліку[3]. Відповідно, різниця між прибутком при відображенні витрат виробництва в бухгалтерському і податковому обліку виникатиме саме за рахунок включення загальновиробничих витрат і відображення в балансі залишків готової продукції за повними витратами (прямі виробничі і загальновиробничі).

Висновки. Для складання внутрішніх звітів, проведення аналізу беззбитковості і прийняття поточних управлінських рішень доцільно застосовувати при формуванні собівартості метод обліку змінних витрат. Це дозволить визначати собівартість залежно від запитів

менеджменту та здійснювати протягом року аналіз і контроль фінансових результатів центрів відповідальності.

1. Бабич М.С., Гулько П.Л. Калькулювання собівартості продукції: сучасні українські реалії та світовий досвід // Науковий вісник Волинського державного університету ім. Лесі Українки. - Луцьк, 2000. - № 12. - С. 253-261.
2. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 356 с.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.