

УДК 657.478.2

О. П. Єлець, А. І. Бірюк

Запорізька державна інженерна академія, Україна

МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

Проаналізовано підходи до визначення поняття «метод калькулювання», вивчено методи калькулювання собівартості та детально розглянуто сутність методу «директ-костинг».

Ключові слова: собівартість, метод калькулювання, об'єкт калькулювання, директ-костинг, розподіл витрат, змінні витрати, постійні витрати.

Проанализированы подходы к определению понятия «метод калькулирования», изучены методы калькулирования себестоимости и детально рассмотрена сущность метода «директ-костинг».

Ключевые слова: себестоимость, метод калькуляции, объект калькуляции, директ-костинг, распределение затрат, переменные затраты, постоянные затраты.

The article scrutinizes the approaches to defining the «costing method», considering the methods of production cost accounting and thoroughly examining the essence of the «direct costing» method.

Keywords: production cost, costing method, object of costing, direct costing, cost allocation, variable costs, fixed costs.

Центральне місце в управлінському обліку виробничих підприємств посідає саме облік витрат і калькулювання собівартості продукції, який дозволяє порівнювати витрати та доходи, вибирати оптимальну цінову та збутову політику й управляти фінансовими результатами. Особливе значення при цьому має науково-обґрунтована класифікація методів обліку витрат. Для прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно знати величину витрат. Аналіз витрат допомагає виявити ефективність і визначити оптимальний розмір витрат, перевірити якісні показники роботи, правильно встановити ціни, регулювати та контролювати витрати, планувати рівень прибутку і рентабельності виробництва. Кожен із методів підходить до певного способу виробництва продукції або масштабів підприємства, тому для керівництва важливо вміти правильно обирати метод калькулювання з урахуванням особливостей діяльності свого підприємства.

Вагомий внесок у вирішення проблеми віднесення витрат до визначених методів калькулювання здійснили вчені В. Ф. Палій, В. Б. Івашкевич, С. І. Селезньова, М. Х. Жебрак, М. П. Кондраков, В. Г. Лінник, В. Г. Швець, Ф. Ф. Бутинець, А. Апчорч, С. Ф. Покропивний, Г. В. Савицька, Н. Н. Селезнева, А. Ф. Іонова, О. О. Гетьман, В. М. Шаповал, І. Є. Давидович. Удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості постійно перебуває в центрі досліджень. Особливу увагу приділяють методам калькулювання собівартості, класифікацію яких так і не побудовано остаточно.

Метою дослідження є визначення основних методів калькулювання собівартості продукції та описання методу калькулювання «директ-костинг».

Потреба в калькулюванні собівартості продукції в умовах ринкових відносин набуває особливої актуальності. Процес калькулювання собівартості здійснюється за допомогою певного методу, який підприємством обирається самостійно. Але для того, щоб обрати саме той метод, необхідно, в першу чергу, розуміти що ж таке «метод калькулювання».

Так, В. Ф. Палій вважає, що метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць.

На думку В. Г. Лінник, методи калькулювання – це сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції.

Цікавою є точка зору С. І. Селезньова, який під методами калькулювання розуміє економічні прийоми визначення собівартості окремих видів продукції (об'єктів калькулювання). При цьому об'єкт обліку витрат, на його думку, це технічні прийоми відображення витрат на виробництво окремих видів продукції (об'єктів обліку) [1].

Як уважає М. Х. Жебрак, методи калькулювання занадто тісно пов'язано з порядком аналітичного обліку прямих витрат на виробництво. Інший дослідник М. П. Кондраков під методом калькулювання розуміє систему прийомів, що використовують для визначення собівартості одиниці продукції.

Теоретик Ф. Ф. Бутинець методами калькулювання вважає сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. З цієї точки зору методи калькуляції можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг) [2, с. 385].

Таким чином, метод калькулювання – це відображення розподілу витрат за калькуляційними статтями шляхом використання певних прийомів з метою визначення собівартості продукції. Окрім того, метод калькулювання має залежність від типу організації та технології організації виробництва і включає в себе принципи збору інформації з центрів відповідальності про витрати тих чи тих ресурсів, подальше узагальнення отриманої інформації та розподіл непрямих витрат.

Отже залежно від специфіки виробництва, а також виду продукції на промислових підприємствах використовують такі методи калькулювання:

- позамовний метод калькулювання;
- попроцесний метод калькулювання;
- попередільний метод калькулювання;
- метод повних витрат;
- метод змінних витрат («директ-костинг»).

Позамовний метод калькулювання собівартості використовують при виготовленні унікальної продукції або тієї, що виробляється за спеціальним замовленням. Він застосовується найчастіше в індивідуальному та дрібносерійному виробництві, а також для калькулювання собівартості робіт ремонтного й експериментального характеру [3, с. 20]. Об'єктом обліку стає окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт або партія продукції, яка складається з ідентичних товарів, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. До таких виробництв відносять суднобудівне, авіабудівне, видавниче, будівельне, меблеве та інші [2, с. 387].

Попроцесний метод калькулювання собівартості застосовують організації з масовим типом виробництва, нетривалим виробничим циклом, обмеженою номенклатурою продукції, що випускається, єдиною одиницею виміру та калькулювання та практично повною відсутністю незавершеного виробництва. Отже, продукція одночасно є й об'єктом обліку витрат, й об'єктом калькулювання. Цей метод калькулювання характерний для видобувних галузей і енергетики [3, с. 23].

Попередільний метод калькулювання собівартості застосовують у масовому виробництві з коротким, але завершеним технологічним циклом, коли підприємством випускається продукція однорідна за вихідним матеріалом і характером обробки. Сутність такого методу полягає в тому, що прямі витрати відображають у поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва. Отже, об'єктом обліку витрат є переділ. У результаті послідовного проходження вихідного

матеріалу через всі переділи отримують готовий продукт [3, с. 24–25]. Середні витрати на одиницю продукції визначають діленням загальної суми витрат на кількість виробленої продукції.

Попередільний метод витрат на виробництво використовують також у серійних виробництвах на безперервній основі для обліку витрат на виготовлення окремого виду однакової продукції, наприклад, випікання одного сорту хліба, печива, виготовлення одного виду макаронних виробів, тощо [2, с. 388].

Обчислення собівартості продукції методом повних витрат передбачає врахування всіх витрат, включаючи виробничі витрати та витрати періоду. Ці витрати пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства. Недоліком застосування цього методу є вірогідність визначення не об'єктивної реальної собівартості окремих видів продукції, тому що непрямі витрати розподіляють за видами продукції відповідно до визначеної бази, що призводить до необґрунтованого встановлення цін на продукцію.

Метод загальних витрат доцільно використовувати лише в тих випадках, коли:

- на підприємстві виготовляють один продукт чи кілька продуктів у невеликому обсязі;
- сума загальновиробничих витрат істотно змінюється з часом;
- підприємство має довгострокові контракти на виконання певного обсягу робіт [4, с. 386].

Отже, стає зрозумілим, що такий метод доцільно використовувати на невеликих підприємствах, калькулювання витрат на яких не спотворюється внаслідок включення до собівартості всіх витрат.

Також треба зазначити, що метод повних витрат забезпечує більшу собівартість реалізованої продукції, ніж метод змінних витрат, оскільки в першому випадку у формуванні собівартості беруть участь усі виробничі (і змінні, і постійні) витрати.

Метод змінних витрат, або «директ-костинг». «Директ-костинг» (direct costing) – це система калькулювання собівартості продукції виключно на основі прямих (змінних) виробничих витрат [5, с. 132].

Сама суть системи базується на словосполученні «директ-кост план» (Direct Cost Plan), який було введено Джонатаном Харрісом у 1936 р. під час розгляду методики калькулювання витрат виробництва підприємства. У змісті місячного звіту про прибутки і збитки стали розмежовувати звичайні виробничі витрати й непрямі накладні витрати. Диференціація виробничих витрат дозволила визначати залежність обсягу прибутку від обсягу реалізації продукції й управляти собівартістю.

Система обліку змінних витрат виникла в США в період Великої депресії (1928) та набула значного поширення в 50-х роках ХХ ст. До цього моменту залишки готової продукції оцінювалися за собівартістю, розрахованою за повними витратами. Постійні витрати, що не залежать від обсягу виробництва та розмірів прибутку, і які перерозподілялися між звітними періодами, значно впливали на величину розрахункового прибутку.

Характерною ознакою цієї системи є поділ усіх витрат на дві основні групи: змінні, тобто ті, які залежать від обсягу виробництва і зростають у зв'язку із збільшенням випуску продукції, і постійні (умовно-постійні), які не залежать від обсягу виробництва і практично завжди залишаються на одному і тому ж рівні. При обчисленні собівартості методом змінних витрат елементами розрахунку є прямі матеріальні та трудові витрати, а також змінні загальновиробничі витрати, які безпосередньо відносяться на об'єкти калькулювання.

Структурно система була зведена до такого: прямі витрати узагальнюють за видами готових виробів, непрямі ж витрати збирають на окремому рахунку та списують на загальні фінансові результати того звітного періоду, у якому вони

виникли, тобто постійні загальноновиробничі витрати мають місце незалежно від того, працює підприємство чи ні, не залежать безпосередньо від обсягу виробництва, тому їх не враховують при розрахунку собівартості одиниці продукції. Якщо з суми виручки за кожним виробом виключити змінні витрати за ним, то отримаємо прибуток за цим виробом. Просумувавши бруто – прибуток виробів, можна отримати загальну величину прибутку, призначеного для покриття загальної суми постійних витрат [5, с. 133].

Практичні дослідження в галузі системи «директ-костинг» показують, що розподіл витрат умовний. Прийняті на кожному підприємстві допуски повинні бути враховані під час розрахунку результатів. Калькулювання собівартості за системою «директ-костинг» передбачає незмінну величину постійних витрат за будь-якого обсягу виробництва, тому основна увага в управлінському обліку надається змінним витратам. Керівники підприємства та структурних підрозділів посилюють контрольні функції управління цими витратами.

Найбільша складність у процесі ведення обліку й управління за обмеженою собівартістю полягає в тому, що деякі з витрат є напівзмінними, наприклад, витрати на утримання й експлуатацію машин та устаткування, де поряд із змінними витратами (на енергію для виробництва, знос інструменту) мають місце й постійні витрати (амортизація машин та устаткування). Проте ця проблема має вирішення: застосувати методи кореляційного та регресійного аналізу, що дозволяють напівзмінні витрати зі значним ступенем точності розподілити на постійні та змінні частини [5, с. 133].

Використання методу «директ-костинг» є актуальнішим в умовах депресії та інфляції, ніж в умовах підйому економіки. Це пояснюють тим, що в умовах депресії керівник більше контролює змінні витрати, ніж постійні. Справді, постійні витрати будуть зростати лише після розширення виробництва.

Однак це не означає, що постійні витрати зовсім не планують і не контролюють. Навпаки, в системі «директ-костинг» здійснюється оперативний контроль і за постійними витратами. Цей контроль є навіть більшим, ніж це можливо за системи повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовують стандартні витрати або гнучкі бюджети. Застосувавши «стандарт-костинг» у системі «директ-костингу», встановлюють стандарти на постійні витрати, а в основу контролю гнучкого бюджету кладуть поділ витрат на постійні та змінні. Протягом року всі постійні витрати накопичуються і в кінці звітнього року повністю списують на виробництво. Деякі фірми, враховуючи, що сума накладних витрат протягом короткого періоду часу не змінюється, заздалегідь включають до бюджету витрати на рекламу, дослідження, охорону тощо. Зміна суми таких витрат контролюється керівництвом підприємства. Через те, що частина нерозподіленої суми накладних витрат за системи повного розподілу витрат переходить з одного року на інший, контроль за ними послаблено [5, с. 132–133].

Система «директ-костинг» має низку переваг перед системою повного розподілу витрат, основні з яких такі:

- дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності. Отже, керівництву не потрібно вести паралельно два розрахунки для пов'язування їх один з одним;
- прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;
- звіти про витрати виробництва та доходи, складені за системою «директ-костинг», більшою мірою відповідають інтересам керівництва підприємства, ніж складені за системою розподілу витрат між виробами;

- підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток, оскільки загальна сума цих витрат за конкретний період відображається у звіті про доходи;
- показники маржинального доходу дозволяють оперативно оцінити виро- би, виходячи з базових критеріїв – території, яку вони займають, категорій за- мовників тощо;
- «директ-костинг» об'єднує такі ефективні засоби контролю, як «стандарт- костинг» і гнучкі бюджети;
- система «директ-костинг» оцінює запаси відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення виробів.

Окрім того, до переваг системи «директ-костинг» можна віднести спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків під час розподілу постійних витрат; можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності та нижньої межі послуг або замовлення; можли- вість визначення оптимальної програми випуску та реалізації послуг; можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів послуг [1].

Проте система «директ-костинг» має і певні недоліки, зокрема:

- виділення постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат може роз- поділятися по-різному залежно від методу, який використовують, що, у свою чергу позначатиметься на результатах;
- для потреб довгострокового планування й інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;
- за переходу від системи повного розподілу витрат до системи «директ- костинг» виникають серйозні проблеми у визначенні суми прибуткового податку;
- аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів під час скла- дання звітів для власників акцій [6, с. 15].

Отже, на підприємстві використання методу калькулювання «директ-кос- тинг» є доцільним у період спаду економіки.

Висновки. Кожен із методів калькулювання має низку як переваг, так і недолі- ків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу калькулювання собівартості. Факторами, які спонукають до вибору того чи того методу, є тип виробництва, його складність, номенклатура продукції, тривалість виробничого циклу, наявність незавершеного виробництва. Якщо метод калькулю- вання буде обиратися з урахуванням специфіки й особливостей виробничих проце- сів підприємства, то це надасть можливість більш ефективно керувати витратами на підприємстві, а також досягти бажаної ефективності діяльності підприємства.

Бібліографічні посилання

1. **Радченко К.** Аналіз методів калькулювання та їх застосування в різних галузях про- мисловості / К. Радченко // Наукові видання Київського нац. ун-ту: Сер. «Економіка». – 2011. – № 130. – С. 63–65.
2. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [6-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : Рута, 2005. – 756 с.
3. **Селезнева Н. Н.** Финансовый анализ. Управление финансами : учеб. пособ. / Н. Н. Се- лезнева, А. Ф. Ионова. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 639 с.
4. **Гетьман О. О.** Економіка підприємства : навч. посіб. / О. О. Гетьман, В. М. Шапо- вал. – [2-е вид.]. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
5. **Давидович І. Є.** Контролінг : навч. посіб. / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової лі- тератури, 2008. – 552 с.
6. **Півнюк О. П.** Калькулювання змінних витрат: переваги та недоліки «директ- костингу» / О. П. Півнюк // Зб. доповідей учасників I Всеукр. наук.-практ. конф. «Ін- новаційний потенціал української науки – XXI ст.». – 2008. – № 7. – С. 15.

Надійшла до редколегії 15.04.2014