

УДК 338.64

Михайленко О.В.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Національного університету харчових технологій***Редзюк Т.Ю.***старший викладач кафедри обліку і аудиту
Національного університету харчових технологій***Лисенко Ю.К.***магістрант
Національного університету харчових технологій*

РОЛЬ ЗМІННИХ ВИТРАТ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У ПРОГНОЗУВАННІ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто сутність собівартості та калькулювання продукції; з'ясовано особливості системи обліку й калькулювання за змінними витратами; досліджено такі методи калькулювання, як позамовний, попередільний, процесний та нормативний. Охарактеризовані методи мають свої переваги та недоліки у використанні на підприємствах.

Ключові слова: змінні витрати, собівартість, калькулювання, метод, стандарт-костинг.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрена сущность себестоимости и калькулирования продукции; выяснены особенности системы учета и калькулирования по переменным затратам; исследованы такие методы калькулирования, как позаказный, попередельный, процессный и нормативный. Охарактеризованные методы имеют свои преимущества и недостатки в использовании на предприятиях.

Ключевые слова: сменные затраты, себестоимость, калькулирование, метод, стандарт-костинг.

ANNOTATION

In the article the essence of the cost price and calculation of production is considered; peculiarities of the system of accounting and calculation of variable costs; Such calculating methods as order, crocheting, process and normative are investigated. The methods described have their advantages and disadvantages in use in enterprises.

Key words: change costs, cost price, calculation, method, standard-costing.

Постановка проблеми. Однією з найбільших ділянок бухгалтерського обліку є облік витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг. У практиці роботи багатьох підприємств в країнах із розвинутою ринковою економікою облік витрат і калькулювання собівартості виокремлені в системі бухгалтерського обліку у виробничий облік. Адже якщо метою калькулювання собівартості продукції на підприємстві є не просто відображення даних про фактичні витрати у фінансовій звітності, а ще й прийняття управлінських рішень, то в цьому разі до завдань виробничого обліку належить визначення оптимальної собівартості, яка б в умовах роботи на ринку забезпечила підприємству цільовий дохід. Базуючись на розрахованому рівні собівартості, підприємство має змогу організувати виробництво таким чином, щоб забезпечити прийнятний рівень рентабельності та розвиток підприємства. При цьому одним із

альтернативних підходів до калькулювання собівартості продукції натеper є калькулювання за змінними (неповними) витратами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Проблеми обліку, аналізу та аудиту собівартості за змінними витратами є предметом особливої уваги економічної науки. Значний внесок у розроблення її теоретичних і практичних аспектів зробили провідні вітчизняні дослідники: І.А. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, О.П. Гаценко, Л.Л. Горєцька, А.Г. Загородній, С.О. Левицька, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, М.В. Півторак та інші. Однак, незважаючи на значну кількість публікацій, присвячених питанням обліку, аналізу та аудиту собівартості продукції за змінними витратами, багато аспектів цієї проблеми чекають на своє вирішення, що зумовлює потребу в їх науковому розробленні.

Формування цілей статті. Метою статті є огляд особливостей системи обліку і калькулювання за змінними витратами.

Виклад основного матеріалу. Згідно з основними положеннями про склад витрат на виробництво, собівартість продукції підприємства формується з витрат, пов'язаних із використанням у процесі виробництва природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво. Тобто собівартість продукції – це грошове вираження витрат підприємства, пов'язаних із виробництвом та збутом продукції [6, с. 239].

Калькулювання – це визначення собівартості одиниці продукції у грошовому вираженні. Основним нормативним документом, що визначає порядок формування собівартості продукції, є П(С)БО 16 «Витрати». Принцип формування витрат і калькулювання собівартості продукції за П(С)БО 16 «Витрати» наведено на рис. 1.

За П(С)БО 16 «Витрати» об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [1].

Вивчення різних економічних джерел вітчизняних та зарубіжних учених показало, що більшість із них виокремлює такі методи калькулювання, як позамовний, попередільний, процесний та нормативний. Їх загальна характеристика наведена у таблиці 1.

Охарактеризовані методи мають свої переваги та недоліки у використанні на підприємствах, тому вибрати найкращий з них неможливо. Використання цих методів залежить від низки різноманітних факторів, наприклад, від асортименту, масштабів виробництва.

Водночас облік і калькулювання можна здійснювати за змінними витратами. Так, в основі системи обліку і калькулювання за змінними витратами лежить розподіл усіх витрат на постійні та змінні, а визначення собівартості продукції здійснюється тільки за змінними витратами [7, с. 441].

Система калькулювання змінних витрат характеризується також тим, що не лише

операційні витрати (на збут, управління тощо), а й постійні виробничі витрати розглядаються та визначаються витратами періоду і списуються за рахунок прибутку. У собівартість незавершеного виробництва і готової продукції включаються тільки змінні виробничі витрати.

Система обліку і калькулювання змінних витрат також пов'язана з показником маржинального доходу, що широко застосовується для аналізу прибутковості підприємства і прийняття управлінських рішень його керівництвом. Маржинальний дохід є різницею між доходом від реалізації продукції і сумою змінних витрат. Це проміжний фінансовий результат, що повинен забезпечувати покриття постійних витрат і отримання прибутку [7, с. 442].

Принциповою відмінністю системи калькулювання змінних витрат від системи калькулювання повних витрат є підхід до постійних виробничих накладних витрат (рис. 2).

Таблиця 1

Характеристика основних методів калькулювання собівартості продукції [5, с. 22]

Метод калькулювання	Характеристика
Позамовний	Застосовується у процесі здійснення різноманітної діяльності підприємства. Витрати підбиваються за конкретними замовленнями, партіями або договорами
Попередільний	Застосовується під час масового виробництва однорідної продукції. Середні витрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Процесний	Витрати на виробництво узагальнюються в регістрі бухгалтерського обліку загалом по процесу і діляться на кількість продукції
Нормативний	Витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дає змогу вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних витрат від нормативних та контролювати загальну собівартість продукції

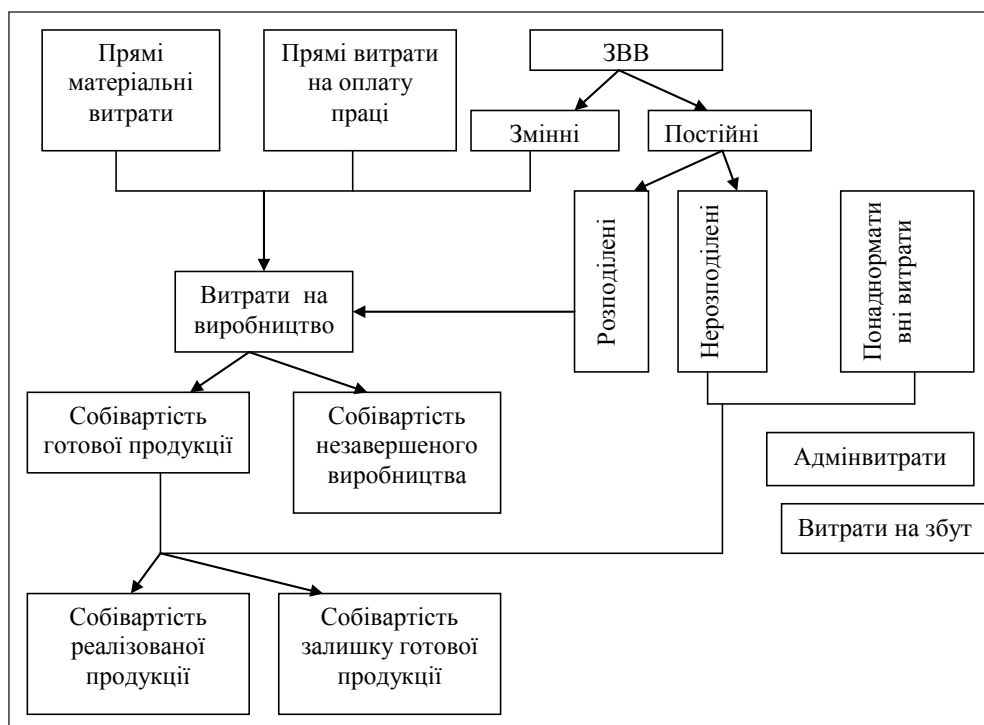


Рис. 1. Система обліку витрат та калькулювання собівартості відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [1]

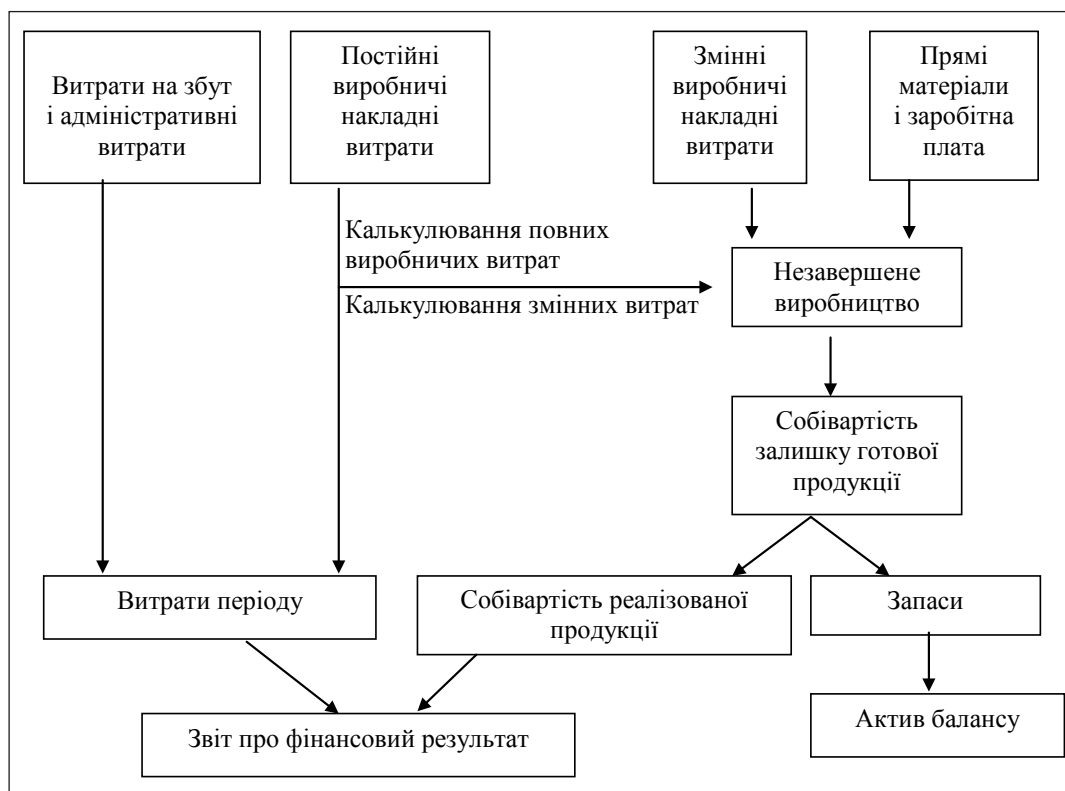


Рис. 2. Калькулювання постійних та змінних витрат [7, с. 442]

Таблиця 2

Класифікація змінних витрат [7, с. 442]

Вид витрат	Характеристика
Пропорційні	Знаходяться в прямій пропорційній залежності від обсягу виробництва, наприклад, основна заробітна плата виробничих працівників за прямої загальної тарифної системи, вартість комплектуючих виробів і витрати сировини та основних матеріалів
Прогресивні	Ростуть швидше, ніж обсяг виробництва. Наприклад, оплата праці виробничих працівників і витрат від браку за суцільно-прогресивної системи
Дегресивні	Ростуть повільніше, ніж обсяг виробництва, наприклад, витрати на енергію та паливо, мастильні матеріали, на поточний ремонт виробничого устаткування
Регресивні	Відрізняються тим, що зі зростанням обсягу виробництва вони знижуються
Стрибоподібні	Характерні для ситуацій значного підвищення чи зниження оптових цін на матеріали, комплектуючі вироби, послуги, тарифних ставок по заробітній платі. Разовий характер змін спричиняє стрибкоподібні підвищення чи зниження витрат
Реманентні	Швидко підвищуються за збільшення обсягу виробництва, значно повільніше знижуються за його скорочення
Гнучкі	Поводять себе по-різному за різних обсягів виробництва, інколи виступаючи як пропорційні, прогресивні чи дегресивні. Прикладом таких витрат можуть бути витрати на основне виробництво

Так, система калькулювання повних витрат собівартості продукції включає усі виробничі витрати. У зв'язку із цим усі виробничі накладні витрати (і постійні, і змінні) розподіляються між виробами і включаються до собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

Якщо розглядати класифікацію змінних витрат, то в її основі лежить розподіл витрат на пропорційні, прогресивні, дегресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні та гнучкі. Опис кожного виду витрат представлено у таблиці 2.

Одним із популярних методів калькулювання собівартості продукції за змінними витратами є «директ-костинг», який визначається як система управлінського обліку, заснована

на класифікації витрат на змінні та постійні, у якій калькулювання собівартості продукції здійснюється лише за змінними витратами, а також аналізуються різні рівні собівартості продукції.

Історично систему обліку «директ-костинг» стали використовувати у західних країнах тоді, коли себе вичерпала модель екстенсивного розвитку виробництва, а їй на зміну прийшла інша, більш прогресивна модель інтенсивного розвитку. Нова модель потребувала вирішення стратегічних завдань управління на основі чіткого розподілу витрат на прямі/непрямі, основні/накладні, постійні/змінні, виробничі/періодичні.

Назву методу «директ-костинг» дав у 1936 році Д. Харісон, маючи на увазі під ним облік прямих витрат. 30-ті роки XX століття характеризуються дослідженнями у сфері «директ-костингу», що були проведені В. Раутенштраухом, Дж.Х. Вільямсом, Ч.М. Кноппель та ін. Вони розробили графіки проміжного бюджету та критичного обсягу виробництва. Використовуючи цей графік, є можливість простежити зв'язок між показниками обсягу, собівартості і прибутку [2, с. 131].

Натепер система «директ-костинг» широко поширена в усіх економічно розвинених країнах. В Австрії та Німеччині цей метод називають «обліком часткових витрат» або «обліком суми покриття», у Великобританії він отримав найменування «облік маржинальних витрат», у Франції – «маржинальний облік» або «маржинальна бухгалтерія».

У вітчизняній літературі з бухгалтерського обліку цей метод часто називають «маржинальним методом бухгалтерського обліку». Пов'язано це з тим, що основний показник у системі «директ-костинг» – це маржинальний прибуток. За його допомогою визначають поріг рентабельності виробництва, встановлюють ціну беззбиткової реалізації продукції, будують асортиментну політику підприємства тощо. Тому термін «маржинальний метод» для вітчизняних фахівців є більш зрозумілим, ніж його офіційна назва «директ-костинг» [2, с. 132].

Сьогодні бухгалтерські стандарти не повною мірою дають змогу використовувати систему «директ-костинг» для складання зовнішньої звітності і розрахунку податків, однак цей метод все більше застосовується у вітчизняній бухгалтерській практиці. Його застосовують у внутрішньому обліку для проведення техніко-економічного аналізу, для обґрунтування як перспективних, так і оперативних управлінських рішень у сфері ціноутворення та беззбитковості виробництва.

«Директ-костинг» часто називають методом неповної собівартості, оскільки в його основу покладено чіткий розподіл витрат на постійні та змінні. При цьому постійні витрати вважаються витратами періоду і не розподіляються між виробами, а прямо відносяться на результат.

У методу «директ-костинг» є два варіанти:

- простий «директ-костинг»;
- розвинутий «директ-костинг» [8, с. 272].

В основі простого «директ-костингу» лежить використання в обліку даних тільки про змінні (операційні) витрати.

Управлінський облік також має два варіанти простого «директ-костингу»: французька модель та американська модель.

Базою французької моделі «директ-костингу» є такі принципи розрахунку результату, як (рис. 3):

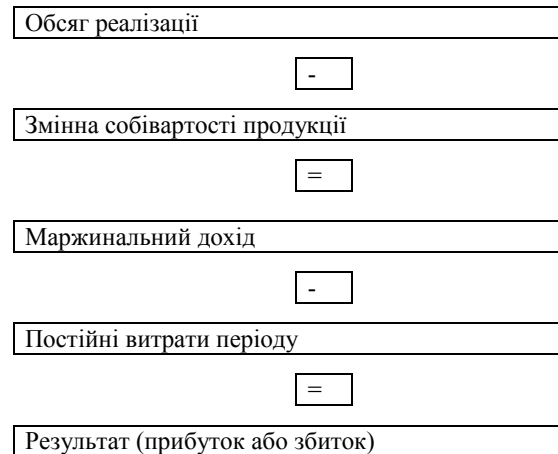


Рис. 3. Принципи розрахунку результату за французькою моделлю [8, с. 272]

Щодо американської моделі «директ-костингу», то вона передбачає такі етапи визначення чистого результату, як (рис. 4):

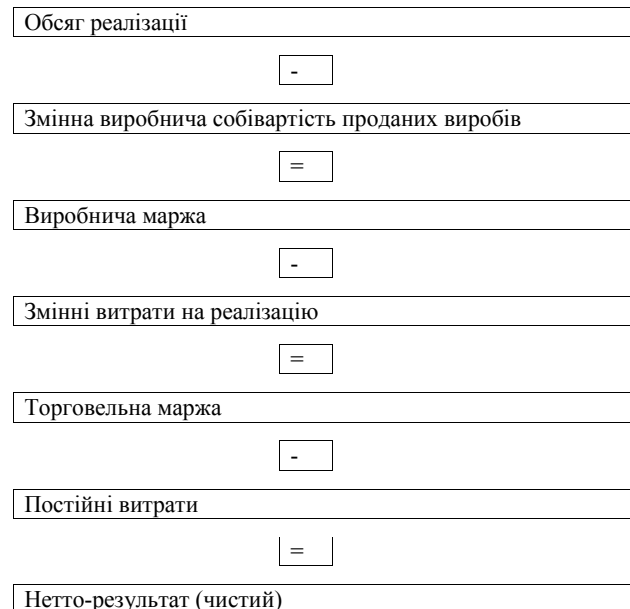


Рис. 4. Принципи розрахунку результату за американською моделлю [8, с. 273]

Основними принципами простого «директ-костингу» Н.В. Гудзь називає такі:

- витрати розподіляються за елементами на змінні і постійні;
- обчислення собівартості вироблених і реалізованих виробів здійснюється тільки на основі розподілу змінних (операційних) витрат;
- порівнюється отримана таким чином змінна собівартість із ціною реалізації для визначення різниці, яку називають маржею зі змінних витрат;
- відшкодування постійних витрат здійснюється за рахунок різної маржі зі змінної собівартості для того, аби визначити результат діяльності та рентабельності підприємства [3, с. 303].

Звіт про фінансові результати, що складається на основі маржинального доходу, як прави-

ло, багатоступеневий і має не менше двох розділів, де верхній розділ показує маржинальний дохід, а нижній – чистий дохід (рис. 5).

Щодо розвинутого «директ-костингу», то його відмінність від простого полягає в тому, що модель «витрати-випуск» вже діє не лише у центрах відповідальності на самому підприємстві, а й за його межами, і це почало потребувати визначення фінансових результатів (маржі) за сегментами діяльності, тобто в маркетинговому аспекті [7, с. 444].

Розвинутий «директ-костинг» є таким методом, за якого до собівартості поряд зі змінними витратами включають і прямі постійні витрати з виробництва та реалізації продукції.

Впровадження розвинутого «директ-костингу» привело до відображення в обліку декількох видів маржі, оскільки в його основі лежить використання пірамідальної системи обліку загального (сукупного) результату діяльності. Тобто основою пірамідальної системи є ієрархія сегментів, що розташовані послідовно за наростанням. Таку систему вибудовують за виробничою, реалізаційною або іншими ознаками.

Основними новаціями розвинутого «директ-костингу» І.Б. Садовська називає такі:

- з'явилася категорія специфічних прямих постійних витрат і система напівмаржі, результатом чого стало регулювання на цій основі обсягів виробництва та реалізації, собівартості, цін;
- обчислення результатів (маржі) здійснюється за зовнішніми сегментами (які знаходяться за межами підприємства), тобто почали використовуватися маркетингові принципи в системі управлінського обліку;
- формування пірамідної (ступінчастої) системи калькулювання на базі даних про змінні витрати і специфічні прямі постійні витрати [7, с. 444].

Висновки. У підсумку слід зауважити, що витрати підприємства є однією з найважливіших категорій господарювання. Без витрат підприємству важко здійснювати діяльність, оскільки вони є її передумовою. Змінні (неповні) витрати є складовою частиною сукупних витрат підприємства. Для складання внутрішніх звітів, проведення аналізу беззбитковості і прийняття поточних управлінських рішень доцільно застосовувати під час формування собівартості продукції метод обліку змінних витрат, або «директ-костинг».

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
2. Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учебное пособие / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М. : Велби ; Проспект, 2010. – 248 с.
3. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник, 2-ге вид. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 424 с.

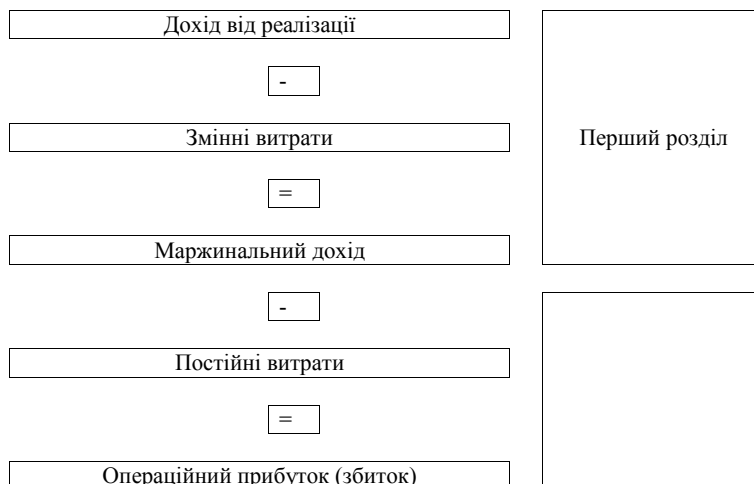


Рис. 5. Структура звіту про витрати та доходи підприємства за системою «директ-костинг» [3, с. 303]

4. Моссаковский В.Б. Особенности управленческого учета на предприятиях / В.Б. Моссаковский // Экономика АПК. – 2013. – № 6. – С. 40–45.
5. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2012. – № 5. – С. 21–23.
6. Крупка Я.Д. Финансовый облік. Підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – К. : «Хай-Тек Прес», 2011. – 544 с.
7. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для вищої школи / І.Б. Садовська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
8. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу» / М.І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 1(16). – С. 272–276.

REFERENCES:

1. Polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku 16 «Vytraty» (vid 31.12.1999 № 318), [Elektronnyy resurs], available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
2. Voronova E.Yu. and Ulyna H.V. (2010), Upravlenchesky uchet na predpriyaty [Management accounting at the enterprise], Velby, Prospekt, Moskva, Rosiya.
3. Hudz' N.V., Denchuk P.N., Romaniv R.V. (2016), Bukhgalters'kyy oblik [Accounting], 2-he vyd., Tsentr uchbovoyi literatury, Kyiv, Ukraine.
4. Mossakovs'kyy V.B. (2013), Osoblyvosti upravlins'koho obliku na pidpriyemstvakh [Features of managerial accounting at enterprises], Ekonomika APK, Kyiv, Ukraine.
5. Onyshchenko O.V., Kurenna O.O., Krykunenko A.S. (2012), Metody obliku vytrat i kal'kulyuvannya sobivartosti produktsiyi: vitchyznyanyy ta zarubizhnyy dosvid [Methods of accounting for costs and calculating the cost of production: domestic and foreign experience], Naukovyy visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu, Odessa, Ukraine.
6. Krupka Ya.D., Zadorozhnyy Z.V., Mykytyuk N.Ya. (2011), Finansovyy oblik [Financial Accounting], Khay-Tek Pres», Kyiv, Ukraine.
7. Sadov's'ka I.B. (2013), Bukhgalters'kyy oblik [Accounting], Tsentr uchbovoyi literatury, Kyiv, Ukraine.
8. Skrypnyk M.I. (2010), Osoblyvosti kal'kulyuvannya sobivartosti produktsiyi z vykorystannyam «dyrekt-kostynhu», Mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats', vol. 1, no. 16, pp. 272–276.

Mykhailenko O.V.

*Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Audit,
National University of Food Technology*

Redziuk T.Yu.

*Senior Instructor at Department of Accounting and Audit,
National University of Food Technology*

Lysenko Yu.K.

*Graduate Student at Department of Accounting and Audit,
National University of Food Technology*

THE ROLE OF VARIABLE COSTS OF PRODUCTION COSTS IN FORECASTING OF MANAGEMENT DECISIONS

Production cost is the monetary value of the enterprise's costs associated with the production and marketing of products.

Calculation – is the definition of the cost of a production unit in monetary terms. The main statutory document defining the order of formation of production costs is Regulation (Standard) of Accounting 16 “Costs”.

According to Regulation (Standard) of Accounting 16 “Costs”, the object of expenses is the products, work, services or type of activity of the enterprise that require identification of the costs associated with their production (execution).

Such methods of calculation are allocated, as extra-curricular, preliminary, process, and normative. These methods have their advantages and disadvantages for the use in enterprises, so it is impossible to choose the best one. The use of these methods depends on a variety of factors, such as the range, scale of production.

At the same time, accounting and calculation can be carried out by variable costs. Thus, the basis of the system of accounting and variable costs calculation is the division of all costs into fixed and variable, and the determination of the production cost is carried out only by variable costs.

The system for accounting and calculating variables is also related to the indicator of marginal income, which is used extensively for the analysis of the business profitability and administrative costs of its implementation. The marginal income is the difference between the product sales income and the sum of variable costs. This is an intermediate financial result, which should ensure the coverage of fixed costs and profit earning.

One of the most popular methods of calculating the cost of products by variable costs is “direct costing”, which is defined as a system of managerial accounting, based on the classification of costs into variable and fixed, in which the calculation of production costs is carried out only by variable costs, and also different levels of production cost are analysed.

“Direct costing” is often referred to as an incomplete cost method since it is based on a clear distribution of costs into variable and fixed. In this case, fixed costs are considered as expenses of the period and are not distributed between products, but directly related to the result.

The method of “direct-costing” has two options:

- simple “direct-costing”;
- developed “direct-costing”.

At the core of simple “direct-costing” is the use of data in the accounting only about variable (operating) costs.

Developed “direct-costing” is a method in which, in addition to cost, along with variable costs, direct costs of production and sales are also included.

As a result, it should be noted that costs of the enterprise are one of the most important categories of management. Without expenses, it is difficult to conduct the activity for an enterprise, because it is a prerequisite for it. Variable (incomplete) costs are an integral part of the company's total expenses. For the compilation of internal reports, break-even analysis, and making current management decisions, it is expedient to apply the method of accounting of variable costs or “direct costing” in the formation of the production cost.