

## ***Тема 7. Калькулювання собівартості за повними витратами та за змінними витратами.***

### План

1. Відмінність між калькуляцією собівартості з повним розподілом витрат і калькуляцією собівартості за змінними витратами.
2. Порівняння впливу калькулювання собівартості за змінними і повними витратами на величину прибутку
3. Переваги і недоліки калькуляції з повним розподілом витрат і директ-костингу.

#### *1. Відмінність між калькуляцією собівартості з повним розподілом витрат і калькуляцією собівартості за змінними витратами.*

У зарубіжних країнах, класифікуючи системи обліку витрат підприємства за повнотою їх включення до складу собівартості готової продукції, виділяють традиційну систему обліку повних витрат, покликану задовольняти потреби стратегічного управління, та систему обліку неповних (змінних, обмежених) витрат, орієнтовану на задоволення потреб оперативного управління. Загальною рисою обох систем є визнання адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат як витрат звітного періоду, що передбачає їх відшкодування за рахунок прибутку підприємства. Принципова ж відмінність між системою обліку неповних витрат і системою обліку повних витрат полягає у відношенні до постійних загальновиробничих витрат. Так, система обліку та калькулювання повних витрат (Absorption costing), основана на розподілі витрат на прямі та непрямі, передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат – як змінних, так і постійних, розподіл загальновиробничих між окремими видами продукції на основі єдиної бази (машино-годин, основної заробітної плати тощо), відшкодування за рахунок прибутку підприємства витрат на збут і адміністративних витрат. Відповідно, усі виробничі витрати розподіляються між виробами і включаються в собівартість незавершеного виробництва та готової продукції. Це підтверджує, що система обліку повних витрат здебільшого орієнтована на виробництво, а її принципи обліку сприяють відображенню технологічних аспектів виробничого процесу. Вони повною мірою проявилися в методах обліку і калькулювання за замовленнями та процесами.

Система обліку повних витрат є основою стратегічної політики у сфері виробництва, постачання та реалізації товарно-матеріальних цінностей, вона орієнтована на прийняття довгострокових управлінських рішень, на повне покриття всіх витрат і максимізацію нетто-прибутку. Ця система забезпечує трудомісткий контроль зв'язків між виробництвом і реалізацією на перспективу. Система обліку неповних витрат, навпаки, більше орієнтується на процес реалізації, а її принципи відповідають потребам дослідження ринку. Вона основана на класифікації витрат за ступенем впливу обсягів діяльності підприємства і передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат. Системи обліку повних і неповних витрат різняться між собою за своїми цілями та завданнями. Для складання фінансової звітності підприємства застосовується система калькулювання повних витрат, яка передбачає включення в собівартість усіх (змінних і постійних) виробничих витрат. Калькулювання неповних витрат (direct costing) передбачає включення до складу собівартості готової продукції лише змінних виробничих витрат, розподіл змінних

загальновиробничих витрат між окремими видами продукції на основі єдиної бази (машино-годин, людино-годин, основної заробітної плати тощо), визначення маржинального доходу та відшкодування за рахунок прибутку підприємства постійних загальновиробничих витрат, витрат на збут і адміністративних витрат. Під час використання системи калькулювання неповних витрат не тільки операційні витрати (пов'язані з управлінням, збутом тощо), а й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок прибутку. У результаті в собівартість незавершеного виробництва і готової продукції включаються лише змінні виробничі витрати. Ця система забезпечує контроль зв'язків між виробництвом і реалізацією. Система обліку неповних витрат є інструментом оперативного управління виробничим процесом підприємства. Її застосування дозволяє визначати показник маржинального доходу, який широко використовується в процесі аналізу прибутковості окремих видів готової продукції, і формувати відповідні інформаційні блоки, необхідні для прийняття оперативних управлінських рішень з питань ціноутворення та оптимізації виробничої діяльності.

Слід зазначити, що система калькулювання неповних витрат не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам фіскальних органів, і тому рекомендується лише для внутрішнього використання в управлінському обліку.

## *2. Порівняння впливу калькулювання собівартості за змінними і повними витратами на величину прибутку*

Аналіз впливу систем обліку повних і неповних витрат на прибуток, складений різними способами, показує, що: – за однакових обсягів виробництва і реалізації продукції прибуток підприємства буде однаковим, незважаючи на те, яка система обліку застосовується; – за умови, коли обсяг виробництва перевищує обсяг реалізації продукції, використання системи обліку повних витрат призводить до більш високого розміру прибутку, ніж застосування системи обліку неповних витрат; – за умови, коли обсяг реалізації перевищує обсяг виробництва продукції, використання системи обліку неповних витрат призводить до більш високого розміру прибутку, ніж використання системи обліку повних витрат. Причиною такої різниці в розмірі прибутку є розбіжність обсягів виробництва й реалізації. Під час використання системи обліку неповних витрат прибуток підприємства залежить лише від обсягу реалізації, у той час як у системі обліку повних витрат прибуток знаходиться під впливом як обсягу реалізації, так і обсягу виробництва продукції

## *3. Переваги і недоліки калькуляції з повним розподілом витрат і директ-костингу.*

Різниця між методами калькулювання за повними і змінними витратами полягає, насамперед, у процедурі віднесення накладних витрат виробництва та відображення цього у Звіті про фінансові результати. Обидва методи розглядають витрати на збут та адміністративні витрати як витрати періоду. Крім того, змінна складова цих витрат не є частиною собівартості продукту за будь-яким методом. Різниця у величині чистого прибутку під час використання калькуляції за повними і змінними витратами пов'язується зі зміною рівня запасів. Якщо запаси збільшуються протягом року за умови відносно постійного рівня виробництва, а виробництво перевищує продажі, чистий прибуток буде

менший за калькуляції за змінними витратами, ніж за повними. І навпаки, якщо запаси знизилися, а обсяг продаж перевищує виробництво, прибуток буде більш за калькуляції за змінними витратами, ніж за повними. У США, наприклад, калькуляція за змінними витратами на сьогодні не є прийнятною для вимірювання доходів та складання фінансової звітності, яка повинна відповідати загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку (GAAP). Проте менеджери часто використовують її для внутрішніх звітів компанії. Метод калькулювання за повними витратами: – в основному використовується для формування зовнішньої звітності підприємства; – ґрунтується на розподілі всіх витрат, що включаються до собівартості за видами продукції, тобто передбачає розрахунок повної собівартості продукції; – непрямі витрати розподіляються за видами продукції відповідно до визначеної бази, яка зафіксована в наказі про облікову політику. Облік за повною собівартістю є основною підставою для визначення фінансового результату діяльності підприємства. Поряд з перевагами цей метод має низку недоліків: – неможливість аналізу, контролю та планування витрат через відсутність ділення витрат залежно від обсягів виробництва; – у зв'язку з тим, що непрямі витрати розподіляються за видами продукції відповідно до визначеної бази, абсолютно коректний розподіл є неможливим: завжди існує спотворення реальної собівартості окремих видів продукції. У результаті необґрунтованість цін на такі види продукції може призвести до зниження конкурентоспроможності продукції; – спотворення рентабельності окремих видів продукції залежно від вибору методу розподілу постійних витрат.

Облік за повною собівартістю не гарантує отримання необхідної інформації для повноцінного управління витратами. Але цей метод доцільно використовувати, коли на підприємстві проводиться тільки один товар або кілька товарів, але в невеликому обсязі. До переваг методу калькулювання за змінними витратами належить: – об'єктивність калькулювання часткової собівартості, оскільки відпадає необхідність в умовному розподілі постійних витрат; – зв'язок методу з аналізом беззбитковості виробництва, який формує інформацію для розрахунку оптимального співвідношення обсягу і прибутку, критичного обсягу продаж, запасу фінансової міцності організації; – можливість визначення оптимальної програми випуску та реалізації продукції. Метод дає можливість виявити виробниці з великою рентабельністю і скоригувати на основі цього товарний асортимент; – забезпечення контролю за постійними витратами, за вкладеннями для отримання прибутку від кожного виробленого виду продукції, за дотриманням асортименту продукції; – можливість більш гнучкого ціноутворення, у результаті чого збільшується конкурентоспроможність продукції і зменшується ймовірність затоварення продукції на складі. Інформація, що отримується від використання цього методу, дозволяє проводити ефективну політику цін, вказуючи найбільш вигідні комбінації ціни та обсягу; – досягнення значного скорочення трудомісткості обліку, підвищення його оперативності, створення умов для забезпечення якості та повноти контролю витрат. Незважаючи на суттєві переваги, система «директ-костингу» не позбавлена недоліків, зокрема: – умовність поділу витрат на постійні та змінні. Залежно від застосовуваного методу розподілу витрат на постійні та змінні результат виявляється різним; – наявність деяких труднощів при формуванні зовнішньої звітності. У розвинених країнах система «директ-костинг» широко поширена і має різні назви. Так, наприклад, у Німеччині та Австрії – облік часткових (граничних) витрат, облік суми покриття; у Великобританії – облік маржинальних витрат; у Франції – маржинальний облік; у США – облік змінних витрат, або «прайм-костинг» (prime costing).