

Тема 4. Система обліку та калькулювання за змінними витратами

План

4.1 Особливості методу та порядок формування собівартості за «Директ-костингом».

4.2 Переваги та недоліки методу «Директ-костинг».

4.3 Простий та розвинений «Директ-костинг».

4.1 Особливості методу та порядок формування собівартості за «Директ-костингом»

В умовах ринкових відносин підприємства стають економічно незалежними, тому ефективність управління цілком і повністю залежить від рівня кваліфікації працівників, а також повноти та якості інформаційного забезпечення. Нетрадиційною системою одержання інформації про витрати є «Директ-костинг». Він належить до альтернативних підходів калькулювання повної собівартості й базується на обчисленні неповної (обмеженої) собівартості.

Система «Директ-костинг», згідно з якою до складу собівартості включаються тільки змінні витрати, запровадив відомий американський економіст Джонатан Гаррісон у 1936 році. У наш час система «Директ-костинг» широко використовується в усіх розвинених країнах.

До особливостей методу «Директ-костинг» відносять:

- облік і планування собівартості продукції здійснюється лише за змінними витратами, причому постійні витрати списуються безпосередньо на фінансовий результат;

- оцінювання залишків готової продукції та незавершеного виробництва проводиться лише за змінними витратами;

- існує можливість вивчення взаємозв'язку й взаємозалежності між обсягом виробництва, витратами та прибутком.

Принципова відмінність між системами обліку повних та змінних витрат полягає в способі врахування постійних виробничих накладних витрат. При застосуванні системи обліку змінних витрат як витрати періоду розглядаються не лише операційні витрати (на управління і збут тощо), а й постійні виробничі витрати. Як операційні, так і постійні виробничі витрати у собівартість продукції не включають. Система обліку змінних витрат може реалізуватися у двох варіантах: на основі змінних фактичних витрат і на основі змінних нормативних витрат.

При застосуванні системи «Директ-костинг» обчислюють показник маржинального доходу.

Маржинальний дохід за кожним конкретним продуктом визначається як різниця між виручкою від реалізації та змінними витратами. Цей показник покриває загальні постійні витрати й відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку підприємства.

Система обліку сум покриття (маржинальний дохід) дає можливість приймати різноманітні оперативні рішення у процесі управління підприємством, до яких належать оптимізація асортименту продукції, доцільність прийняття додаткового замовлення за цінами, нижчими за звичайні, прийняття рішень щодо виробництва комплектуючих деталей та вузлів на власних потужностях або закупівлі їх зі сторони, визначення оптимального розміру закупівлі партії товарно-матеріальних цінностей та серії деталей.

Уникнення розподілу постійних витрат між окремими видами продукції в системі «Директ-костинг» має свої переваги. У разі необхідності, залежно від цілей управління, можна визначити повну собівартість продукції, для чого слід встановити норматив постійних витрат до змінних (у процентному відношенні).

Формування маржинальної собівартості дає змогу вирішити низку таких проблем:

- оцінити економічну доцільність виготовлення на підприємстві напівфабрикатів чи закупівлі їх зі сторони;

- зробити прогноз щодо обсягів виробництва (зіставляючи наявні внутрішні джерела засобів підприємства та можливість їх ефективного використання);

- зробити прогноз щодо обсягів реалізації (зіставляючи ціни реалізації з маржинальною собівартістю). Таке зіставлення необхідне для групування клієнтів за типами (категоріями) та конкретними видами готової продукції, класифікації видів продукції за рівнем маржинальної собівартості.

Для вибору методу калькулювання собівартості продукції слід пам'ятати, що не існує жодного методу, який би забезпечив єдино правильне вирішення всіх проблем одночасно. Вибір того чи іншого методу залежить від багатьох чинників, зокрема мети, яку необхідно досягти.

У таблиці 4.1 наведено порівняльну характеристику методів обліку витрат і калькулювання за повною та неповною собівартістю.

Таблиця 4.1 - Порівняльна характеристика методів обліку витрат і калькулювання за повною та неповною собівартістю

Ознака	Метод обліку калькулювання за неповною собівартістю	Метод обліку калькулювання за повною собівартістю
1	2	3
За способом віднесення постійних витрат на собівартість продукції	Постійні витрати не включають до собівартості продукції та запасів, а відносять на фінансовий результат	Постійні витрати включають до собівартості продукції і до вартості запасів пропорційно базі розподілу, впливаючи таким чином на майбутній фінансовий результат
Для яких підприємств доцільно використання	Для підприємств з широким асортиментом	Для підприємств з вузьким асортиментом
Для якої мети призначений	Для прийняття управлінських рішень	Для визначення повної собівартості та довгострокової ціни

Продовження таблиці 4.1

1	2	3
Відповідність економічній ситуації	Доцільне використання в умовах економічного спаду, недозавантаження потужностей або в разі виконання спеціальних замовлень	Доцільно використовувати в стабільній ситуації в умовах повного завантаження потужностей
Ступінь впливу на фінансовий результат	Сприяє зменшенню прибутку в поточному періоді, оскільки постійні витрати повністю списуються на фінансовий результат	Сприяє збільшенню прибутку в поточному періоді за рахунок віднесення частини постійних витрат на незавершене виробництво

Отже, в умовах ринкових відносин методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції мають бути гнучкими, простими для використання та давати змогу в оперативному порядку отримати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень, таким методом є «Директ-костинг». Особливістю методу «Директ-костинг» є розподіл витрат на постійні та змінні. «Директ-костинг» - це система обчислення собівартості лише на основі змінних витрат. Змінні витрати прямо залежать від обсягу продукції та асортименту. Постійні витрати від обсягу й асортименту продукції не залежать, їх величина залежить в основному від тривалості звітного періоду. Такий розподіл спрощує облік і підвищує оперативність одержання даних, у тому числі про прибуток. Ще одна особливість «Директ-костингу» - можливість поєднання управлінського й фінансового обліку.

4.2 Переваги та недоліки методу «Директ-костинг»

Метод «Директ-костинг» має свої недоліки та переваги. Думки вчених щодо переваг методу калькулювання змінних витрат представлені у таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 – Переваги методу «Директ-костинг»

Вчені	Переваги методу
1	2
Л.В. Нападовська	1. Простота розрахунків та досягнення об'єктивності даних процесу калькулювання собівартості продукції; 2. Можливість визначення мінімальної ціни в короткостроковому періоді; 3. Значне розширення інформаційної бази для прийняття рішень.

Продовження таблиці 4.2

1	2
Г.О. Партин А. Г. Загородній	<ol style="list-style-type: none"> 1. Інформацію щодо собівартості продукції та маржинального доходу, необхідну для планування, можна отримати з поточного обліку та звітності; 2. Процес калькулювання собівартості продукції не вимагає розподілу постійних загальновиробничих витрат; 3. Величина маржинального доходу прямо залежить від обсягів реалізації продукції; 4. Звіти про фінансові результати сформовані за системою змінних витрат більшою мірою, ніж за системою повних витрат, відповідають вимогам інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.
К. Друрі	<ol style="list-style-type: none"> 1. Калькуляція собівартості за змінними витратами забезпечує більш корисну для прийняття рішень інформацію 2. Позбавляє прибуток від впливу змін запасів. 3. Можливість швидкого переорієнтування виробництва у зв'язку із змінами умов ринку .
Т.П. Карпова	<ol style="list-style-type: none"> 1. Можливість визначення мінімальної ціни в короткостроковому періоді; 2. Визначення найбільш рентабельних видів продукції; 3. Витрати не накопичуються в неліквідних запасах, таким чином вони своєчасно покриваються за рахунок реалізації продукції
О.Є.Власова	<ol style="list-style-type: none"> 1. Встановлення зв'язку між рентабельністю кожного виду продукції та результатом діяльності підприємства в цілому, що орієнтує на випуск більш вигідної для підприємства продукції 2. Дотримання зв'язку калькуляції з аналізом беззбитковості виробництва, який дає можливість досягти оптимального співвідношення обсягу та прибутку 3. Стимулювання скорочення постійних витрат, що сприяє збільшенню чистого прибутку
В.М. Домбровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова	<ol style="list-style-type: none"> 1. Забезпечення кориснішої інформації при прийнятті управлінських рішень 2. Оптимізація цін на різні види продукції, що сприяє стимулюванню продуктивності різних сегментів бізнесу 3. Надання важливої інформації для управління витратами на основі аналізу поведінки постійних і змінних витрат.

Вітчизняні вчені також виділяють і недоліки методу «Директ-костинг», наведені у таблиці 4.3.

Таблиця 4.3 – Недоліки методу «Директ-костинг»

Вчені	Недоліки методу
1	2
Г.О. Партин, А.Г. Загородній	<ol style="list-style-type: none"> 1. Звітність не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової та податкової звітності; 2. Для розподілу витрат на змінні та постійні потрібні додаткові розрахунки, які не завжди є точними й вимагають додаткових витрат; 3. Прийняття стратегічних рішень вимагає інформації щодо повних витрат підприємства

Продовження таблиці 4.3

1	2
О.Є. Власова	1. Не завжди поділ витрат на постійні та змінні відповідає дійсності; 2. Невідповідність загальноприйнятим принципам складання фінансової звітності України
Л.В. Нападовська	1. Неможливість точно оцінити непрямі витрати, спожиті в процесі виробництва продукції; 2. Неможливість спостереження шляху конкретного елемента непрямих витрат у процесі виробництва окремого продукту; 3. Невідповідність податковій системі України

Отже, метод «Директ-костинг» має як недоліки, так і переваги, але застосування цього методу на практиці забезпечить: визначення нижньої межі ціни продукції або замовлення, дасть змогу зробити порівняльний аналіз прибутковості різних видів продукції, визначити оптимальну програму випуску й реалізації продукції, зробити вибір між власним виробництвом продукції або послуг і їхньою закупівлею ззовні, визначити оптимальні з економічної точки зору технології виробництва, визначити точки беззбитковості й запасу міцності підприємства, що в свою чергу забезпечить ефективну та прибуткову діяльність підприємства. Тобто, ця система обліку забезпечує можливість швидкого переорієнтування виробництва у зв'язку із змінами умов ринку.

4.3 Простий та розвинений «Директ-костинг»

Метод «Директ-костинг» може функціонувати у вигляді двох варіантів:

1. Простого «Директ-костингу», згідно з яким у собівартість продукції включаються лише прямі змінні витрати;
2. Розвиненого «Директ-костингу», згідно з яким у собівартість продукції, крім прямих змінних, включаються прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Принципи простого «Директ-костингу»:

1. Групування витрат на змінні та постійні;
2. Визначення собівартості продукції на основі змінних витрат;

3. Постійне зіставлення змінної собівартості з ціною реалізації, що забезпечує визначення маржинального доходу;

4. Відшкодування (покриття) постійних витрат за рахунок маржинального доходу (суми покриття) для визначення доходності та рентабельності конкретного виду продукції.

Отже, простий «Директ-костинг» забезпечує визначення маржинального доходу, який можна охарактеризувати як надлишок виручки від реалізації над змінними витратами.

Маржинальний дохід обчислюють за формулою:

$$Мд = Р - Зз, \\ (4.1)$$

де Мд – маржинальний дохід;

Р – обсяг реалізації;

Зз – змінні витрати.

Коли маржинальний дохід забезпечує повне відшкодування суми постійних витрат, підприємство досягає критичної точки, при цьому фінансовий результат дорівнює нулю.

Цей метод в умовах ринкових відносин забезпечує проведення політики розвитку підприємства залежно від заданих орієнтирів на основі мінімального обсягу реалізації, тобто критичного обсягу реалізації різних видів продукції. Прибуток виникає лише тоді, коли сума покриття, як результат реалізації продукції, перевищує величину постійних витрат підприємства.

Взаємозв'язок виручки від реалізації, змінних та постійних витрат і прибутку на прикладі розрахунку сум покриття наведений у таблиці 4.4.

Таблиця 4.4 - Розрахунок суми покриття на основі простого «Директ-костингу»

№	Показники	Сума, грн.
1	Виручка від реалізації	5000
2	Змінні витрати	3000
3	Сума покриття (1-2)	2000
4	Постійні витрати	1000
5	Результат - прибуток	500

На першому етапі дохід (виручка) від продажу продукції відшкодовує змінні витрати, а її надлишок над змінними витратами формує суму покриття.

На другому етапі сума покриття забезпечує, насамперед, відшкодування постійних витрат, а її надлишок створює прибуток.

Якщо суми покриття вистачає лише на покриття постійних витрат, то підприємство опиняється в точці беззбитковості, тобто не має ні прибутку, ні збитку.

Якщо виникає надлишок суми покриття після відшкодування постійних витрат, то підприємство отримує прибуток.

Формування фінансового результату в умовах реалізації кількох видів продукції представлено у таблиці 4.5.

Таблиця 4.5 - Розрахунок фінансового результату в умовах використання простого «Директ-костингу» за умови багатопродуктового виробництва, грн.

№	Показники	Види продукції			
		А	В	С	Усього
1	Виручка від реалізації продукції	50000	30000	10000	90000
2	Змінні витрати	30000	15000	7000	52000
3	Сума покриття	20000	15000	3000	38000
4	Постійні витрати				27000
5	Результат - прибуток				11000

На першому етапі формується сума покриття як різниця між виручкою від реалізації за кожним конкретним видом продукції та сумами змінних витрат ($A = 20\ 000$ грн; $B = 15\ 000$; $C = 3\ 000$).

Крім того, обчислюється загальна сума покриття для всіх трьох видів продукції (A, B, C), яка дорівнює $38\ 000$ грн. Сума постійних витрат не співвідноситься з конкретними видами продукції. Це пояснюється відсутністю можливості встановити причинно-наслідкові зв'язки між видами продукції та постійними витратами. Тому від суми покриття віднімається

загальна сума постійних витрат і обчислюється загальний результат діяльності підприємства.

Отже, якщо підприємство випускає кілька видів продукції, то сума покриття є важливим критерієм визначення внеску кожного продукту в покриття постійних витрат та формування загального прибутку.

Постійне удосконалення простого «Директ-костингу» сприяло виникненню його розвинутого варіанта.

Деякі специфічні постійні витрати можуть бути віднесені безпосередньо (без умовного розподілу на основі відповідної бази) на конкретний вид продукції (групу виробів, центри відповідальності, сегменти діяльності). Для уникнення умовного розподілу постійних витрат між центрами відповідальності при застосуванні розвинутого «Директ-костингу» було введено поняття напівмаржі – різниці між сумою покриття (маржинальним доходом) та прямими (специфічними) постійними витратами. У зв'язку з цим основою організації управлінського обліку стало виділення сегментів діяльності та визначення результатів діяльності за цими сегментами. Порядок визначення напівмаржі наведено у таблиці 4.6.

Напівмаржа характеризує внесок кожного продукту для покриття постійних витрат та формування фінансового результату діяльності підприємства.

Залежно від специфіки діяльності постійні витрати функціональних підрозділів поділяються на специфічні та загальні.

Таблиця 4.6 – Порядок визначення напівмаржі

№	Показник	Сума, грн
1	Виручка від реалізації	100 000
2	Змінні витрати на виробництво та реалізацію	70 000
3	Маржинальний дохід	30 000
4	Постійні витрати, специфічні для конкретних видів продукції	10 000
5	Напівмаржа (внесок на покриття) конкретного виду продукції (3-4)	20 000

До специфічних належать постійні витрати, які виникають, наприклад, у відділах матеріально-технічного постачання, відділі збуту, виробничому відділі. При цьому величину специфічних постійних витрат для різних груп продукції визначають з урахуванням запланованих потужностей. Розподіляються вони на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (нормо-годин, ваги виробленої продукції, часу, витраченого на виробництво кожної групи виробів).

Загальні постійні витрати, до складу яких включаються витрати на організацію та управління підприємством, не співвідносяться з окремими видами продукції, а відображаються загальною сумою. Двоступеневий розрахунок сум покриття за умови багатопродуктового виробництва наведений у таблиці 4.7.

Таблиця 4.7 - Двоступеневий розрахунок сум покриття за умови багатопродуктового виробництва, тис. грн.

№	Показники	Продукт А	Продукт В	Продукт С	Сума
1	Виручка від реалізації	5 000	3 000	1 000	9 000
2	Змінні витрати	3 000	1 500	600	5 100
3	Сума покриття – 1	2 000	1 500	400	3 900
4	Специфічні постійні витрати	1 500	1 650	400	3 550
5	Сума покриття – 2 (напівмаржа)	500	(150)	0	350
6	Загальні постійні витрати				150
7	Результат діяльності (прибуток/ збиток)				200

Розрахунок сум покриття (напівмаржі) здійснюють у два етапи. Сума покриття – 2 , як додатковий інструмент прийняття управлінських рішень, характеризує внесок кожного виду продукції в загальних результатах діяльності підприємства.

Так, розрахунок суми покриття – 2 засвідчує, що продукт А – прибутковий, а продукт В – збитковий (збиток становить 150 грн.), продукт С не дає ні прибутку, ні збитку.

Сума покриття – 2 , зменшено на величину постійних витрат, характеризує загальний результат діяльності підприємства, який у наведеному прикладі становить 200 грн. При цьому сума покриття – 2 продукту А (величина якої 500грн.) забезпечує не лише покриття загальних постійних витрат, а й відшкодовує збиток, одержаний від реалізації продукту В (в сумі 150 грн.).

Отже сума покриття – 2 відображає перевищення надходжень від центру відповідальності над специфічними постійними витратами, характерними для відповідного підрозділу. На основі використання розвинутого «Директ-костингу» до собівартості продукції, крім змінних витрат, необхідно включити також частину постійних (специфічних) витрат.

Розвинутий «Директ-костинг» зберігає переваги простого, який пов'язаний з можливістю визначення сум покриття за конкретними видами продукції. Одночасно розвинутий «Директ-костинг» позбавлений недоліку, тобто неможливості враховувати специфічний характер постійних витрат, властивих для конкретних видів продукції (центрів відповідальності, сегментів діяльності).

Поєднання переваг двох варіантів «Директ-костингу» стало можливим на основі використання принципу ступеневого розрахунку сум покриття. Він підвищує аналітичність облікових даних шляхом збільшення сум покриття, які мають такі особливості:

- сума покриття – 1 характеризує перевищення надходжень від центру відповідальності над прямими (змінними) витратами й одночасно є першим етапом на шляху формування фінансового результату діяльності;

- сума покриття – 2 відображає перевищення надходжень від центру відповідальності над специфічними постійними витратами, характерними для конкретного центру відповідальності. Вона одночасно характеризує внесок такого центру в формування загального фінансового результату діяльності підприємства.

Багатоступеневий розрахунок сум покриття (напівмаржа) дає змогу одержати цілеспрямовану інформацію для управління підприємством. За рахунок цього розвинутий «Директ-костинг» переорієнтовує підприємство на ринок і забезпечує надійними даними для ефективнішого планування, контролю та прийняття управлінських рішень щодо ціни реалізації, величини витрат та прибутку за кожним видом продукції.

Простий «Директ-костинг» забезпечує визначення маржинального доходу, який можна охарактеризувати як надлишок виручки від реалізації над змінними витратами.

Застосування розвинутого «Директ-костингу» уможливорює створення ефективної системи оперативного ринкового утворення. При цьому об'єктом аналізу виступає результат в умовах конкуренції на основі вибору з наявних альтернатив найбільш ефективного управлінського рішення.