

БАЙДУЖ О.І., ст.гр ОА-1089

Наук. керівник: Дрей В.В., ас.

ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

м. Дніпропетровськ

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗМІННИХ ТА ПОВНИХ ВИТРАТ

Изучены особенности систем калькулирования полных и переменных затрат и их влияние на финансовый результат деятельности предприятия и структуру его отчетности.

Актуальність. Одним з елементів цілісної системи управління є управління витратами підприємств і організацій. Недооцінка ролі управління витратами в кінцевому випадку негативно впливає на результати діяльності. Звичайно мова йде про прибуток, розмір якого прямо залежить від рівня понесених підприємством витрат. Тому актуальним питанням в системі управлінського обліку на сьогодні є саме вибір системи калькулювання витрат.

Мета дослідження: є визначення особливостей застосування методів калькулювання змінних та повних витрат в управлінській діяльності підприємства.

Основна частина. Різні вчені-економісти у своїх працях приділяють увагу вирішенню цього питання даючи пояснення кожному методу калькулювання, при чому традиційні методи з повним розподілом витрат мають більше прихильників, ніж методи з неповним (змінним) калькулюванням. Так, наприклад, Катерина Юрченко у статті «Методи обліку витрат на виробництво продукції» [1] характеризує методи обліку витрат виробництва: позаказний, попередільний, метод обліку фактичних витрат та нормативний метод. Однак найбільшу увагу вона приділяє нормативному методу обліку витрат на виробництво продукції, обґрунтовуючи це тим, що даний метод може застосовуватись на різних підприємствах, як виробничих, так і не виробничих. Автор статті зауважує, що впровадження даного методу є найбільш раціональним для виробництв масового характеру, які використовують стандартизацію всіх виробничих процесів і рецептурне нормування витрат. В.Моссаковський у своїй статті «Система контролю витрат виробництва за сучасних умов» [2] досліджує взаємозв'язок між методом планування та обліку витрат та пов'язаного з ним контролю витрат. Автор досліджує чотири методи обліку: стандарт-кост, директ-костинг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат. Автор стверджує, що перші з названих методів, як правило, використовують як засоби для подальшого прийняття рішень, а чекова форма контролю є, крім того засобом самоконтролю з боку керівників і колективу підрозділу (центру витрат чи центру прибутку) та засобом стимулювання за результатами роботи колективу. Аналогічна проблематика розкривається в статті Шевчука О. А. «Особливості обліку витрат на підприємствах» [3]. Теоретичні дослідження

багатьох учених економістів нашої країни з приводу вирішення питання, яка ж з систем (метод) калькулювання повних або неповних витрат краще, дають неоднозначні висновки. Так проведені дослідження на підставі даних промислових підприємств свідчать, що калькулювання неповних витрат (директ-костинг) безсумнівно призводить до помилок через неможливість розподілу в обліку витрат на змінні та постійні. Тому він має низьку оцінку з точки зору економічної безпеки. Виходячи з критеріїв трудомісткості, надійності та рекомендацій щодо застосування найбільш привабливими залишаються традиційні методи калькулювання з повним розподілом витрат, так як вони вважаються відносно простими, точними та мають великий досвід використання на вітчизняних підприємствах.

Проте, розгляд методів лише з приведених позицій є недостатнім та неоднозначним. Важливим завданням є саме визначення впливу системи калькулювання витрат на фінансовий результат діяльності підприємства і структуру його звітності. Для рішення цього завдання використовуємо наступні дані з табл. 1.

Таблиця 1 — Вихідні дані для розрахунку

Показник	Період		
	t1	t2	t3
1.Вироблено одиниць	2000	2000	2000
2.Реалізовано одиниць	2000	1500	2500
3.Ціна за одиницю, грн	40	40	40
4.Змінні витрати на одиницю, грн.:			
- виробничі	15	15	15
- на управління та збут	8	8	8
5.Постійні витрати, грн			
- виробничі	15000	15000	15000
- на управління та збут	7500	7500	7500

Розрахунок прибутку за системою калькулювання змінних витрат (табл. 2) отримуємо на основі таких розрахунків: дохід від продажу знаходимо шляхом множення кількості реалізованих одиниць на ціну за одиницю; собівартість реалізованої продукції: змінні виробничі витрати на одиницю помножити на кількість реалізованої продукції, змінні операційні витрати: змінні витрати на управління та збут помножити на кількість реалізованих одиниць.

Таблиця 2 — Розрахунок прибутку за системою калькулювання змінних витрат, грн.

Показник	Період		
	t1	t2	t3

1. Доход від продажу	80000	60000	100000
2. Собівартість реалізованої продукції	(30000)	(22500)	(37500)
3. Виробничий маржинальний доход	50000	37500	62500
4. Змінні операційні витрати	(16000)	(12000)	(20000)
5. Загальний маржинальний доход	34000	25500	42500
6. Постійні витрати	(22500)	(22500)	(22500)
7. Операційний прибуток	11500	3000	20000

Розрахунок прибутку за системою калькулювання повних витрат здійснюється з урахуванням як змінних, так і постійних витрат (табл. 3).

Таблиця 3 — Розрахунок прибутку за системою калькулювання повних витрат, грн.

Показник	Період		
	t1	t2	t3
1. Доход від продажу	80000	60000	100000
2. Собівартість реалізованої продукції	(45000)	(33750)	(56250)
3. Валовий прибуток	35000	26250	43750
4. Операційні витрати	(23500)	(19500)	(27500)
5. Операційний прибуток	11500	6750	16250

Зробимо порівняння величин операційного прибутку отриманого за вищенаведеними системами калькулювання і зведемо в табл. 4.

Таблиця 4 — Порівняння суми прибутку, розрахованого різними методами

Метод	Прибуток, грн		
	t1	t2	t3
Калькулювання змінних витрат	11500	3000	20000
Калькулювання повних витрат	11500	6750	16250

Отже, за період t1 прибуток, розрахований різними методами, збігається, а в періоди t2 і t3 існує різниця на суму 3750 грн. Причиною цієї різниці є розбіжність обсягів виробництва й реалізації за ці періоди. Тобто, на кінець періоду t2 вже має місце запас готової продукції 500 одиниць, оцінку якого здійснювали так:

1. Калькулювання змінних витрат: $500 \text{ од.} * 15 \text{ грн.} = 7500 \text{ грн.}$

2. Калькулювання повних витрат: $(500 \text{ од.} * 15 \text{ грн.}) + ((15000/2000) *$

500 од.)=7500 + 3750 = 11250 грн.

Як бачимо, повна виробнича собівартість запасів більша, ніж оцінка їх шляхом калькулювання змінних витрат, на 3750 грн., тобто на суму розподілених постійних накладних витрат. Внаслідок цього загальні витрати, включені у звіт про прибуток за системою калькулювання повних витрат, менші за загальні витрати, включені у звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат, саме на 3750 грн., що зумовило різницю у величині операційного прибутку. В періоді t_3 все з точністю до навпаки, бо були реалізовані запаси готової продукції (500 од.), накопичені в періоді t_2 . Тому загальні витрати, включені у звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат менші, ніж загальні витрати у звіті про прибуток за системою калькулювання повних витрат на 3750 грн.

Висновки. Таким чином, як ми змогли переконатися, лише система калькулювання змінних витрат дає змогу визначити маржинальний дохід, який застосовується для аналізу прибутковості й прийняття управлінських рішень. Система калькулювання змінних витрат надає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо оптимізації виробничої програми; ціноутворення; придбання чи вироблення комплектуючих виробів; розширення або скорочення виробництва певної продукції тощо. А системи обліку повних витрат подають спізнілу інформацію, яку практично неможливо використовувати для конкретних виробничих цілей. Проте ведення обліку собівартості саме по повній номенклатурі статей відповідає вимогам вітчизняного бухгалтерського обліку (мається на увазі складання точних калькуляцій). Можна довго перелічувати недоліки та переваги кожного з методів, та вибір все ж має базуватись на тому, яка інформація необхідна для рішення поставлених управлінських задач, з урахуванням специфіки діяльності конкретного підприємства також залежати від економіко-правової системи країни. Оптимальним рішенням, звичайно, є використання «директ-костингу» паралельно з будь-яким традиційним методом.

Бібліографічний список

1. **Юрченко К.О.** Методи обліку витрат на виробництво продукції// Вісник податкової служби України – 2002. - №37
2. **Моссаковський В.** Система контролю витрат виробництва за сучасних умов//Бухгалтерський облік і аудит – 2002. - №9
3. **Шевчук О.А.** Особливості обліку витрат на підприємствах//Проблеми теорії та методології бух. обліку, контролю і аналізу – 2009. -№1(13)
4. **Друри К.** Управленческий и производственный учет: пер. с англ.: Учебник.- М.: ЮНИТИ, 2007