

Секція. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: національні особливості та світові тенденції

Миронова Ю.Ю., к.е.н.,

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

м. Полтава, Україна

**МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ
ПІДПРИЄМСТВ МАШИНОБУДУВАННЯ
ЗА СИСТЕМОЮ ДИРЕКТ-КОСТИНГ**

Дослідивши методику обліку та калькулювання собівартості продукції підприємств машинобудування встановлено, що використання традиційних методів призводить до:

- неможливості точного розподілу накладних витрат, понесених в процесі виробництва та визначення собівартості продукції. Машинобудівне виробництво характеризується значною кількістю допоміжних та обслуговуючих підрозділів, витрати яких є непрямими, так як діяльність даних виробництв не пов'язана безпосередньо, з випуском продукції;

- неможливості простеження шляху конкретного елемента непрямих витрат у процесі виробництва окремого продукту;

- зменшення точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги непрямих витрат у загальній структурі витрат підприємства.

У науковій літературі з управлінського обліку пропонується низка альтернативних методів калькулювання собівартості продукції.

Нетрадиційною системою одержання інформації про витрати є система директ-костинг. Даний метод калькулювання собівартості базується на поділі витрат на змінні і постійні, оскільки до собівартості продукції включають змінні витрати виробництва, а постійні виробничі

витрати визнають витратами звітнього періоду. Обґрунтуванням такого трактування витрат є те, що постійні витрати, такі як орендні, тарифні і страхові платежі, пов'язані не з обсягом випуску продукції, а з часовим періодом. Звідси запаси незавершеного виробництва, готової продукції, реалізовану продукцію оцінюють за змінними витратами.

Порядок формування собівартості продукції за системою директ-костинг розглянуто в значній кількості праць відомих науковців [1, 2; 3; 4, 5 та ін.]. Хоча такий підхід не відповідає загальноприйнятим стандартам складання фінансової звітності, окремими фахівцями (А. Апчерч [1], К. Друри [2], Ч.Хорнгрен [3]) припускається, що його застосування є більш корисним для складання внутрішніх звітів про прибуток.

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [6] визначається, що застосування методу управлінського обліку витрат неповної собівартості дозволяє вирішувати такі задачі: визначення мінімальної ціни продукції (дорівнює змінним витратам); проведення порівняльного аналізу прибутковості різних видів продукції та визначення оптимального її асортименту.

Головною особливістю системи директ-костингу є поділ витрат на постійні та змінні, залежно від зміни обсягу виробництва, та калькулювання собівартості продукції лише за змінними витратами. Постійні ж витрати обліковуються на окремих рахунках залежно від напрямів їх утворення і списуються у кінці звітнього періоду на фінансові результати. Слід підкреслити, що сутність системи директ-костинг полягає у першу чергу у розподілі витрат і лише другорядною метою є оцінка запасів. Отже, основна увага приділяється впливу директ-костингу на прибутки та збитки.

У системі директ-костинг формується новий показник результату діяльності – маржа із змінної собівартості, яка визначається як різниця між

відпускною вартістю реалізованої продукції та змінними витратами. Якщо з суми маржі вираховуються постійні витрати, кінцевий фінансовий результат є прибутком або збитком. Коли маржа із змінних витрат тільки відшкодовує суму постійних витрат, досягається «мертва точка», або точка критичного обсягу виробництва, коли фінансовий результат – нуль.

Особливістю системи директ-костинг є те, що вона може застосовується як у межах автономної системи управлінського обліку, так і в інтегрованій системі обліку, що важливо для її впровадження на вітчизняних підприємствах. Це дає можливість поєднати позитивні риси директ-костингу з елементами обліку витрат на замовлення і попередільного методів обліку виробничих витрат.

Актуальним завданням даного дослідження є встановлення доцільності застосування системи директ-костинг на вітчизняних машинобудівних підприємствах для прийняття управлінських рішень. Ефективність методу продемонстровано у таблиці 1.

Таблиця 1 – Порівняльний аналіз поведінки собівартості продукції при збільшенні обсягу виробництва на 2 одиниці за традиційною системою обліку повних витрат та системою директ-костинг, тис. грн.

Статті витрат	Планова собівартість	Традиційна система		Система директ-костинг	
		факт	відхилення	факт	відхилення
Сировина та матеріали	1725	1725	-	1725	-
Зворотні відходи	-35	-35	-	-35	-
Напівфабрикати власного виробництва	1630	1630	-	1630	-
Паливо та енергія на технологічні цілі	140	140	-	140	-
Основна заробітна плата виробничих робітників	1560	1545	-15	1545	-15
Додаткова заробітна плата	180	180	-	180	-
Відрахування на соціальні заходи	630	630	-	630	-
Витрати на утримання й експлуатацію машин і устаткування	1980	1910	-70	1910	-70
Цехові витрати	980	930	-50	945	-35
Виробнича собівартість продукції	8790	8655	-135	8670	-120

Аналіз проведених досліджень показує, що застосування традиційної методики обліку витрат свідчать про економію по виробничій собівартості продукції порівняно з планом на 135 тис. грн., тоді як система директ-костинг свідчить про зниження виробничої собівартості продукції порівняно з планом лише на 120 тис. грн.

Дана ситуація виникла в результаті штучного підвищення планової суми непрямих витрат як результат збільшення обсягу виробництва на 2 одиниці продукції, оскільки планові витрати не мають впливу на зміну обсягу виробництва.

Тобто система директ-костинг дає точну характеристику стану виробничих витрат і головну увагу зосереджує на впливі обсягу виробництва на величину змінних витрат.

У цілому, система директ-костинг базується на таких принципах:

- спрямованість обліку на кінцевий результат: на визначення маржі за виробами, центрами відповідальності та фінансового результату в цілому по підприємству;

- ведення обліку і калькулювання за видами продукції здійснюється виключно за змінними витратами;

- відображення в обліку постійних витрат у цілому по підприємству з їх подальшим відшкодуванням за рахунок маржинального доходу;

- визначення маржі за видами продукції як основної бази оперативного управління цінами та ціноутворення [5].

Отже, при повному калькулюванні збільшення запасів звітного періоду призведе до того, що частина витрат звітного періоду, капіталізована в оцінці запасів до їх списання з балансу в момент реалізації, буде віднесено до витрат майбутніх періодів. У протилежному випадку: скорочення запасів протягом звітного періоду при використанні

системи повного калькулювання буде списана більша сума витрат минулих періодів, ніж при калькулюванні за системою директ-костинг.

Аналогічна динаміка буде спостерігатися із сумою прибутку. Відповідно в першому випадку прибуток при повному калькулюванні зросте на суму постійних непрямих витрат, яка переходить на наступний період в оцінці запасів. У другому випадку – спостерігається аналогічна протилежність результату.

Проведені дослідження дозволяють ствердити те, що основна перевага системи директ-костинг полягає в тому, що на основі отриманої інформації, можна приймати різні оперативні рішення з управління підприємством. У першу чергу це стосується можливостей проводити ефективну політику цін. Із обліком за системою директ-костинг також пов'язана можливість проведення політики розрахунку і вибору різних комбінацій ціни на товар і обсягів його реалізації.

Література:

1. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М.: Финансы и статистика, 2002. — 952 с.
2. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ./ К.Дури; под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560.
3. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
4. Пархоменко, О.О. Особливості калькулювання собівартості продукції за методом «директ-костинга» / О.О. Пархоменко, В.А. Манакіна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2009. – № 30. – С.156–163.
5. Добровський, В.М. Управлінський облік: навч. посіб. / В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова; за ред. В.М. Добровського. - вид. 2-ге, без змін. - К.: КНЕУ, 2008. - 278 с.
- б. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.07 р. № 373.