

Прийняття управлінських рішень на основі обліку інформації системи “директ-костинг”

Л. ГНИЛИЦЬКА,
канд. екон. наук,
Київський національний
економічний університет

Формування ринкових відносин в Україні і загострення конкуренції товаровиробників потребує нових підходів до калькулювання собівартості продукції і ціноутворення. Суттєві можливості для удосконалення обліку і аналізу витрат відкриває система “директ-костинг”, яка досить поширена на Заході. Ця система ґрунтується на чіткому розподілі витрат на змінні та постійні, а також на відповідному відношенню до них. Зокрема, в собівартість продукції включаються тільки змінні витрати, як такі, що є функцією обсягу виробничої діяльності, а постійні витрати (як такі, що є лише функцією часу) обліковуються окремо і списуються безпосередньо на результати діяльності підприємства.

Порівнянням виручки від реалізації продукції з сумою змінних витрат на її виробництво і збут (тобто з так званою обмеженою собівартістю) визначається **маржинальний дохід**, величина якого повинна покрити суму постійних витрат і дати певний прибуток підприємству.

Широке поширення “директ-костингу” на Заході пояснюється не стільки бажанням скоротити кількість статей витрат, які підлягають обліку і розподілу (хоча в умовах стрімкого зростання обсягів облікової інформації це досить суттєва мотивація), скільки необхідністю виявити виробу з найвищою рентабельністю, для того щоб перейти переважно на їх виробництво. Річ у тому, що в умовах “директ-костингу” виразніше проявляється різниця рентабельності виробів, оскільки різниця між продажними цінами і обмеженою собівартістю не затушовується внаслідок списання постійних витрат на собівартість конкретних виробів. Вважається,

що постійні витрати слабо пов'язані із собівартістю окремих видів продукції. Більше того, цей зв'язок в більшості випадків взагалі неможливо встановити, і тому розподіл цих витрат пропорційно до умовних баз (як це традиційно робиться при калькулюванні повної собівартості продукції) призводить до суттєвого спотворення собівартості окремих видів продукції і, відповідно, визначення їх дійсної рентабельності.

У зв'язку з цим обмеження собівартості продукції тільки змінними витратами (і, можливо, частиною так званих прямих постійних витрат, що характерно для розвинутого директ-костингу, який більш поширений на Заході порівняно з простим варіантом) може стати корисним в Україні.

Зокрема, використання в обліку системи “директ-костинг”, а точніше “variable costing”, тобто системи калькулювання змінних витрат, дає змогу вирішувати такі управлінські завдання:

- планування виробничої програми;
- виробництво або закупівля тих чи інших комплектуючих;
- визначення мінімального розміру замовлення.

Особливе місце серед управлінських завдань, при вирішенні яких використовується інформація про витрати, є завдання, пов'язані з плануванням асортименту, розв'язанням питань оновлення продукції, що випускається, тощо.

Для порівняння ефективності використання методик планування асортименту продукції в умовах визначення повної і обмеженої собівартості була використана інформація про випуск продукції на одному з приладобудівних заводів (таблиця, грн.).

Таблиця

Вироби	Обсяг виробництва, од.	Прямі змінні витрати		Повні накладні витрати		Собівартість		Виручка		Прибуток	
		на 1 од.	всього	на 1 од.	всього	на 1 од.	всього (гр. 4 + гр. 6)	на 1 од.	всього	на 1 од.	всього (гр. 10 - (гр. 4 + гр. 6))
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Обприскувач	410	27	11 070	5	2050	32	13 120	36	14 760	4	1640
Стрічковий обігрівач	250	78	19 500	25	6250	103	25 750	105	26 250	2	500
Безконтактне електронне запалення	150	5	750	1	150	6	900	7	1050	1	150
Дрель	220	95	20 900	27	5940	122	26 840	120	26 400	-2	-440
Телефонний апарат	300	18	5400	5	1500	23	6900	25	7500	2	600
Разом			57 620		15 890		73 510		75 960		+2450

Порівняльний аналіз результатів випуску продукції (рентабельності) здійснюється за допомогою методів обліку повної і обмеженої собівартості. Так, при застосуванні методу обліку повної собівартості розраховується ставка розподілу накладних витрат пропорційно до суми прямих змінних витрат: $15\ 890 : 57\ 620 = 0,28$, або 28 %. Розрахунок прибутку за виробами на базі обліку повної собівартості показує прибутковість усіх виробів, крім дрелі. Загальний прибуток становить 2450 грн. Згідно з цим розрахунком прибуток можна збільшити на 440 грн., якщо зняти з виробництва дрель.

Оскільки облік повної собівартості, який включає розподіл постійних витрат, показав прибутковість виробів "Стрічковий обігрівач", "Обприскувач", "Телефонний апарат", Безконтактне електронне запалення, то достатньо, з точки зору поставленого завдання, проаналізувати збитковість виробу "Дрель" на основі обліку обмеженої собівартості. Оскільки загальні накладні витрати містять 50 % змінних накладних витрат, то ставка їх розподілу пропорційно до прямих змінних витрат становитиме 14 %. Результат по виробу "Дрель", розрахований на базі інформації про змінні витрати, матиме такий вигляд:

ковим, він "вносить" 11,7 грн. в маржинальний дохід, а отже, і в прибуток підприємства.

На основі проведених досліджень можна зробити висновок, що зняття з виробництва дрелі не тільки не збільшить прибуток підприємства на 440 грн., а й зменшить його на 2574 грн. ($11,7 \cdot 220$). З цього випливає, що коли виріб "Дрель" зняти з виробництва, то в наступному звітному періоді за розрахунком по повній собівартості зміниться ставка накладних витрат і виріб "Стрічковий обігрівач" стане збитковим:

$$\frac{\text{Накладні витрати}}{\text{Змінні витрати}} = \frac{15\ 890 - 2970\ (50\ \% \text{ від } 5940)}{57\ 620 - 20\ 900} = \frac{12\ 920}{36\ 720} \cdot 100 = 35,2\ \%$$

Прибуток виробу "Стрічковий обігрівач" після припинення виробництва виробу "Дрель" розраховують так:

Ціна реалізації, грн./од.	105
Прямі змінні витрати, грн./од.	78
35,2 % змінних накладних витрат, грн./од.	27,45
Збитки, грн./од.	-0,45

Якщо бути послідовними, то в другому звітному періоді потрібно зняти з виробництва і "Стрічковий обігрівач". Це призведе до того, що в третьому звітному періоді збитковим стане виріб "Обприскувач". Отже, при системі обліку повної собівартості процес поліпшення асортименту може звести нанівець усю виробничу програму, тому

Ціна реалізації, грн./од.	120
Змінні прямі витрати, грн./од.	95
14 % змінних накладних витрат, грн./од.	13,3
Маржинальний дохід, грн./од.	11,7

Розрахунок підтверджує той факт, що при такій постановці завдання виріб "Дрель" не є збит-

постійні накладні витрати залишаються непокритими як збитки.

Після зняття з виробництва виробів "Дрель" і "Стрічковий обігрівач" ставка розподілу накладних витрат буде такою:

$$\frac{12\,920 - 3125 (50\% \text{ від } 6250)}{36\,720 - 19\,500} = \frac{9795}{17\,220} \cdot 100 = 56,88\%$$

Для виробу "Обприскувач" отримаємо такий результат:

Ціна реалізації, грн./од.	36
Прямі змінні витрати, грн./од.	27
56,9 % змінних накладних витрат, грн./од.	15,4
Збитки, грн.	-6,4

Отже, в результаті прийняття рішення про зняття з виробництва виробів або припинення виконання замовлення, яке здається збитковим, а в дійсності має позитивний маржинальний дохід, фінансовий результат підприємства повинен погіршуватися. Система обліку повної собівартості не дає точної інформації для прийняття рішень в даній ситуації.

Актуальним залишається розв'язання завдання "виробляти чи купувати", яке часто постає перед керівництвом підприємства. Для його правильного вирішення необхідно враховувати різноманітні чинники.

Для прикладу була проаналізована ситуація, яка склалася на одному з приладобудівних підприємств, де випускається корпус для виробу "Стрічковий обігрівач", але цю саму деталь можна було б і купувати. Ціна постачальника складає 25 грн. за корпус, власні витрати на його виробництво — 28 грн., зокрема:

Показник	Ціна, грн.
Прямі матеріальні витрати	8
Прямі трудові витрати	8
Змінні накладні витрати	5
Всього змінна собівартість	21
Постійні накладні витрати	7
РАЗОМ повна собівартість	28

З першого погляду складається враження, що керівництво підприємства припустилось помилки, відмовившись від закупки корпусів. Розглянемо це рішення з позицій "директ-костингу". Треба мати на увазі, що незалежно від того, яке рішення буде прийнято, постійні накладні витрати підприємства

залишаються незмінними. Тому чинник утримання в собівартості деталі постійних накладних витрат в розмірі 7 грн. не повинен враховуватися під час прийняття рішення. Порівнювати слід 21 і 25 грн., що і змушує схилитися в бік власного виробництва.

Для вирішення завдання визначення мінімального розміру замовлення було проаналізовано виготовлення спеціального інструменту для виробу "Компресор". Постійні витрати на виріб становлять 10 грн., змінні — 300 грн. Замовник пропонує ціну 450 грн. за одиницю. Підприємству необхідно визначити такий мінімальний обсяг виробництва (ОВ), який дав би змогу покрити усі витрати, пов'язані з виробництвом цього замовлення:

$$X = \frac{\text{Постійні витрати, пов'язані з виконанням замовлення (В_{\text{пост}})}}{\text{Маржинальний дохід (МД) на одиницю}} = \frac{10\,000}{450 - 300} = 67 \text{ шт.}$$

Графічно вирішення цього завдання показано на рисунку.

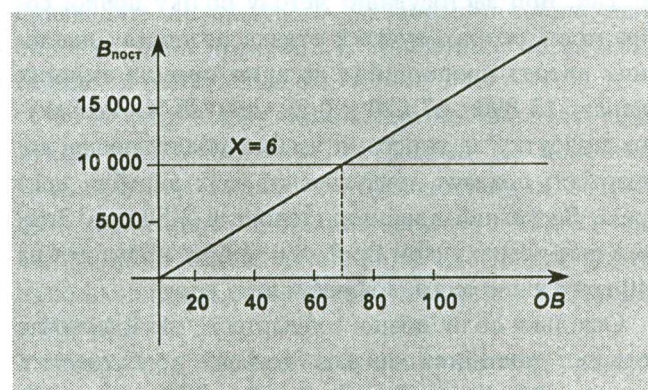


Рисунок. Графічне вирішення завдання визначення мінімального розміру замовлення

Мінімальний розмір замовлення дорівнює такому обсягу, при якому величини маржинального доходу достатньо для покриття постійних витрат, пов'язаних з виконанням замовлення. В тій мірі, в якій маржинальний дохід перевищує постійні витрати замовлення, дане замовлення робить свій "внесок" в прибуток підприємства.

Використання інформації про витрати, що розподіляються на постійні і змінні, дає змогу вирішити питання, що виникають, системі "директ-костинг". Безумовно, багато з розглянутих завдань можна вирішувати і в системі обліку повної собівартості (без розподілу витрат на постійні і змінні), але, на нашу думку, більш обґрунтоване їх вирішення можливе на основі інформації системи обліку "директ-костинг".