

УДК 657.1

**В.А. Москаленко**, канд. екон. наук

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

### **ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ „СТАНДАРТ-КОСТ” У РІЗНИХ СФЕРАХ НАЦІОНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА**

**В.А. Москаленко**, канд. экон. наук

Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина

### **ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА „СТАНДАРТ-КОСТ” В РАЗЛИЧНЫХ СФЕРАХ НАЦИОНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА**

**Valentyna Moskalenko**, PhD in Economics

Chernihiv National Technological University, Chernihiv, Ukraine

### **PRACTICE OF APPLICATION OF THE ACCOUNTING SYSTEM "STANDARD-COSTS" IN DIFFERENT SECTORS OF THE ECONOMY**

*Розкрито переваги та недоліки системи управлінського обліку „Стандарт-Кост”. Визначені основні відмінності цієї системи і вітчизняного нормативного методу обліку і калькуляції продукції. Також розглянуто процес розроблення нормативних (стандартних) витрат та порядок їх використання при впровадженні системи обліку „Стандарт-Кост” на підприємствах. Особлива увага приділяється можливості впровадження системи обліку „Стандарт-Кост” на підприємства різних сфер діяльності, а також розглядаються цілі та способи застосування цієї системи в різних галузях національного господарства. Обґрунтовано необхідність застосування системи обліку „Стандарт-Кост” не тільки на підприємствах промислового напрямку, але й у сільському господарстві, готельно-му господарстві та підприємствах громадського харчування.*

**Ключові слова:** система обліку “Стандарт-Кост”, нормативні затрати, стандарти, управління затратами, бюджетне планування, цінова політика.

*Раскрыты преимущества и недостатки системы управленческого учета "Стандарт-Кост". Определены основные отличия данной системы и отечественного метода учета и калькуляции продукции. Также рассмотрен процесс разработки нормативных (стандартных) затрат и порядок их использования при внедрении системы учета "Стандарт-Кост" на предприятиях. Особое внимание уделяется возможности внедрения системы учета "Стандарт-Кост" в предприятия различных сфер деятельности, а также рассматриваются цели и способы применения данной системы в различных отраслях национального хозяйства. Обоснована необходимость применения системы учета "Стандарт-Кост" не только на предприятиях промышленного направления, но и в сельском хозяйстве, гостиничном хозяйстве и предприятиях общественного питания.*

**Ключевые слова:** система учета "Стандарт-Кост", нормативные затраты, стандарты, управление затратами, бюджетное планирование, ценовая политика.

*The article reveals the advantages and disadvantages of the management accounting system "Standard-Cost". The main differences between this system and the national method of accounting and calculation of production have been defined. The process of development of regulatory (standard) costs and the order of their usage during the implementation of the accounting system "Standard-Cost" on enterprises have been studied. Particular attention is paid to the possibility of introducing the accounting system "Standard-Cost" in enterprises of various spheres of activity, the article also discusses the goals and methods of using the system in different industries. The need for the accounting system "Standard-Cost" not only in industrial enterprises, but also in the hotel industry and the public catering establishments has been grounded.*

**Key words:** accounting system "Standard-Cost", regulatory costs, standards, costs management, budget planning, pricing.

**Постановка проблеми.** Економіка України не стоїть на місці, вона динамічно розвивається та змінюється. Разом зі змінами в галузі економіки змінюється і вітчизняна система бухгалтерського обліку. Вона реформується, орієнтуючись на міжнародні стандарти фінансової звітності та потреби сучасної ринкової економіки.

Рівень ефективності функціонування суб’єктів господарювання в різних сферах народного господарства має пряму залежність від рівня управління їхніми витратами. В сучасних умовах господарювання процес прийняття управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру базується на інформації, що формується у системі бухгалтерського обліку. Одним із ефективних інструментів в управлінні витратами підприємства є система обліку „Стандарт-Кост”.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Ч. Гаррисон, Г. Емерсон, К. Друрі, М. Рустомджі, С. Паркінсон, Дж. Фостер, П. Фрідман, Ч.Т. Хорнгрен, А.С. Бородін, В.Д. Палій, О.Є. Ніколаєва, Т.В. Шинякова – це не повний перелік учених-економістів, які присвя-

тили свої праці проблемам удосконалення управління витратами підприємства, в тому числі і використання системи обліку „Стандарт-Кост”.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Більшість науковців присвятили свої праці застосуванню цієї системи у виробничих сферах господарювання, а саме в промисловості. Недостатньо вирішеними залишаються проблеми впровадження системи обліку „Стандарт-Кост” в інших галузях народного господарства, що і зумовило цілі та завдання цієї статті.

**Мета дослідження.** Метою статті є розгляд основних цілей та принципів системи обліку „Стандарт-Кост” та пошук шляхів розширення її застосування в різних галузях народного господарства в Україні.

**Викладення основного матеріалу.** Організація управлінського обліку – внутрішня справа підприємства. Керівники самостійно вирішують, як здійснювати класифікацію витрат і прив'язувати їх до центрів відповідальності, яким чином вести облік фактичних та нормативних витрат. Вибір системи управлінського обліку залежить від сфери діяльності та розмірів підприємства, від технології виробництва, асортименту продукції тощо. Адже, як зазначає В.С. Лень, організація обліку – це жива, динамічна система, яка функціонує у просторі і часі та реагує на зовнішні і внутрішні подразники [5].

Система „Стандарт-Кост” є інструментом, який використовується в управлінні для планування затрат і контролю над ними. Ця система використовується також для оцінювання діяльності окремих робітників та управління взагалі, для підготовки бюджетів та інших прогнозів, допомагає прийняти рішення при ціноутворенні [4].

Основою системи „Стандарт-Кост” є, безперечно, підрахунок майбутніх (очікуваних) витрат. Очікувані витрати визначають на основі стандартів (норм і нормативів), розрахованих підприємствами самостійно. Такі стандарти є підґрунтям для функціонування цієї системи і розкривають її зміст.

Систему „Стандарт-Кост” широко використовують в усьому світі. Сьогодні практично всі виробничі компанії організовують свою обліково-планову діяльність, спираючись на засади цієї системи обліку. Вперше ж поняття „стандартні затрати” з'явилося у XIX столітті в Америці, коли стали запроваджуватись наукові методи управління. Всі розбіжності фактичних витрат з нормативами розглядалися як відхилення [3].

У нашій країні аналогом системи обліку „Стандарт-Кост” є нормативний метод обліку і калькуляції собівартості продукції, який виник ще в період СРСР. Він не отримав широкого застосування в умовах централізованого планування та управління підприємством. Причиною цього було намагання створити єдині норми та нормативи для всіх підприємств однієї виробничої галузі. Як результат, такі норми не відображали виробничих можливостей підприємства.

На відміну від нормативного методу обліку і калькуляції, система „Стандарт-Кост” передбачає, що у процесі розроблення стандартів (норм, нормативів) обов'язково беруть до уваги індивідуальні характеристики кожного, окремого взятого підприємства. Тому ця система, на відміну від вітчизняної системи обліку витрат, має більші перспективи застосування на підприємствах України різних галузевих напрямів.

Крім того, у вітчизняній системі нормативні витрати визначаються на основі минулого досвіду, в той час як у системі „Стандарт-Кост” – прогнозу майбутнього [1].

Відмінною рисою системи обліку „Стандарт-Кост” є те, що вона проста у застосуванні і дозволяє ефективно вирішувати такі завдання:

- 1) визначити релевантні показники рентабельності по кожному продукту;
- 2) розрахувати фінансові витрати від недовикористання виробничих потужностей;
- 3) здійснювати детальний, причинно-наслідковий аналіз фінансових результатів;
- 4) отримувати співставні дані по кожному із продуктів протягом всього життєвого циклу;

5) більш точно розподілити відповідальність за показники діяльності підприємства між центрами відповідальності або проектами;

6) вчасно отримувати всі необхідні для управління звіти та аналізувати відхилення.

Термін „Стандарт-Кост” складається із двох слів: „стандарт”, яке означає кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для випуску одиниці продукції, або наперед розраховані витрати на виробництво одиниці продукції чи надання послуг, а слово „кост” – це грошовий вираз виробничих затрат на одиницю продукції.

Таким чином, „Стандарт-Кост” у повному значенні слова означає „стандартна вартість затрат”. Ця система спрямована насамперед на контроль за використанням прямих витрат, а допоміжні калькуляції – на контроль накладних витрат.

В основі системи „Стандарт-Кост” лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за такими статтями: основні матеріали, оплата праці основних виробничих працівників, виробничі накладні витрати та витрати діяльності (витрати на збут і адміністративні витрати) [6].

Попередньо розроблені норми розглядаються як твердо установлені ставки, для того щоб привести фактичні затрати у відповідність до стандартних завдяки вмілому керівництву підприємством. У разі виникнення відхилень стандартні норми не змінюються, вони залишаються відносно постійними на весь встановлений період, за винятком серйозних змін, що викликані новими економічними умовами, значним підвищенням або зниженням вартості матеріалів, робочої сили чи зміною умов і методів виробництва. Відхилення між дійсними та запланованими витратами, які виникають у кожний звітний період, протягом року накопичуються на окремих рахунках відхилень і повністю списуються не на затрати виробництва, а безпосередньо на фінансові результати підприємства.

Калькуляція, здійснена за допомогою стандартних норм, є основою оперативного управління виробництвом і витратами. Виявлені в поточний період відхилення від встановлених стандартних норм витрат підлягають аналізу для виявлення причин їхнього виникнення. Це дозволяє керівництву оперативно приймати рішення щодо усунення цих причин та здійснювати заходи для їхнього попередження в майбутньому [2].

Незважаючи на деяку схожість, необхідно розрізнити облік нормативних затрат і облік загальновиробничих витрат за нормативами. Нормативні затрати засновані на оцінках та розрахунках спеціалістів (інженерів, технологів, агрономів тощо) прогнозованому використанні виробничих ресурсів, вивченні технологічних операцій, а також залежать від типу та якості використаних матеріалів, обладнання, кваліфікації робочої сили. Нормативи ж загальновиробничих витрат оснований на більш простих передбаченнях – на базі даних минулих затрат і даних про обсяги діяльності в наступні періоди.

А от між поняттями нормативні затрати і бюджетні затрати концептуальна різниця відсутня. Теоретично вони визначаються однаково. Та на практиці, як правило, термін „нормативні затрати” відноситься до одиниці кінцевого продукту, а „бюджетні затрати” – до загальної його кількості.

Нормативні затрати на одиницю виробленої продукції складаються із шести елементів:

- 1) нормативна ціна прямих матеріалів;
- 2) нормативна кількість прямих матеріалів;
- 3) нормативний робочий час (за прямими витратами праці);
- 4) нормативна ставка оплати праці;
- 5) нормативний коефіцієнт змінних загальновиробничих витрат;
- 6) нормативний коефіцієнт постійних загальновиробничих витрат.

Більшість вітчизняних та іноземних науковців вважають, що застосовувати систему „Стандарт-Кост” можливо лише у виробничих сферах народного господарства. На практиці ж цю систему здебільшого використовують у промисловості. Але, на нашу

думку, ця система заслуговує більш широкого застосування в різних сферах народного господарства. Звичайно ж, цілі застосування системи „Стандарт-Кост” у різних галузях народного господарства будуть відрізнятися (табл.).

Таблиця

*Ряд ранжирування цілей впровадження системи „Стандарт-Кост” у різних галузях народного господарства*

Цілі	Галузі			
	Промисловість	Сільське господарство	Готельне господарство	Підприємства громадського харчування
Управління затратами	1	1	3	2
Встановлення цін та цінова політика	2	3	2	1
Бюджетне планування та контроль	3	2	1	3
Підготовка фінансової звітності	4	4	4	4

Дані табл. вказують на те, що систему „Стандарт-Кост” можливо застосовувати не лише у виробничих сферах народного господарства (промисловість, сільське господарство, підприємства громадського харчування), а й у сферах надання послуг (готельні господарства). У виробничих сферах господарювання першочерговою метою застосування цієї системи є, звичайно ж, здійснення ефективного управління затратами. Впровадження системи „Стандарт-Кост” на підприємствах, які надають послуги, насамперед, ставить за мету розрахунок нормативних затрат, які в подальшому використовуються при складанні бюджетних планів чи встановленні цін на послуги.

Для досягнення мети ефективного управління затратами в промисловості та сільськогосподарському виробництві калькулювання стандартних витрат поєднали з обліком відповідальності. Це дало можливість контролювати затрати безпосередньо в місцях їх виникнення та встановлювати відповідальність конкретних посадових осіб за відхилення від стандартів.

Важливе місце визначення стандартних затрат відіграє у встановленні цін та цінній політиці підприємств. Особливо в підприємствах громадського харчування, де на основі нормативних (стандартних) витрат з врахуванням націнки визначається ціна кінцевого товару, нормативні (стандартні) затрати використовують і при ціноутворенні на промислових підприємствах та в готельних господарствах. А от у сільському господарстві це зробити важче, адже ціни на сільськогосподарську продукцію тією чи іншою мірою знаходяться під регулюючим впливом не тільки ринку, але й держави [7].

Особливе місце нормативні (стандартні) затрати займають у процесі бюджетного планування та здійснення контролю виконання бюджетів. Особливо це стосується готельних господарств та сільського господарства. Так, при складанні бюджетів у готельному бізнесі насамперед необхідно розрахувати та затвердити певні нормативи, а саме: затрат мийних засобів, затрат засобів особистої гігієни, норм робочого часу покоївок тощо. В сільському ж господарстві бюджетний процес неможливий без визначених нормативних затрат, які містяться в розроблених технологічних картах.

Впроваджуючи системи обліку „Стандарт-Кост”, необхідно розробити та затвердити основні нормативні документи, які будуть містити стандартні (нормативні) витрати (рис.).

## ГАЛУЗЕВИЙ АСПЕКТ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА



Рис. Документальне оформлення стандартних витрат на підприємствах різних галузей народного господарства

**Висновки і пропозиції.** Спираючись на вищевикладене, можна констатувати, що систему обліку „Стандарт-Кост” не тільки можливо, але й необхідно використовувати при організації управлінського обліку на підприємствах різних сфер господарської діяльності, тому що однією із найважливіших переваг використання цієї системи обліку є економія часу на ведення облікових записів. На перший погляд може здатися, що використання стандартів потребує більших затрат часу на ведення обліку в порівнянні з системою обліку фактичних затрат. Насправді ж застосування нормативних затрат спрощує ведення обліку. При використанні системи „Стандарт-Кост” додаткові затрати виникають тільки у разі встановлення індивідуальних нормативів і, переважно, такі затрати бувають незначними. Більшість нормативів використовуються місяцями і навіть роками без змін. Цінові складові нормативних витрат оновлюються, як правило, раз у рік або частіше, якщо необхідно відобразити зміни за рахунок інфляційних процесів чи інших факторів, що впливають на ціну сировини чи вартість робочої сили. Перегляд нормативів загальнови-робничих затрат здійснюється на підприємствах в обов’язковому порядку, незалежно від того, використовують вони систему обліку „Стандарт-Кост” чи ні.

#### Список використаних джерел

1. Васильева Л. С. Отличие отечественной системы нормативного учета от системы «Стандарт-Кост» [Электронный ресурс] / Л. С. Васильева // Copyright 2011. – Режим доступа : [http://www.elitarium.ru/2011/09/09/otlichie\\_normativnogo\\_ucheta\\_standartkost.htm](http://www.elitarium.ru/2011/09/09/otlichie_normativnogo_ucheta_standartkost.htm).
2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – 4-те вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
3. Жарикова Л. А. Управленческий учет : учеб. пособие / Л. А. Жарикова. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 136 с.
4. Керимов В. Э. Организация управленческого учета по системе «Стандарт-Кост» [Электронный ресурс] / В. Э. Керимов // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 3. – Режим доступа : <http://www.cfin.ru/press/afa/2001-3/02.shtml>.
5. Лень В. С. Елементи системи організації бухгалтерського обліку та їх класифікація / В. С. Лень // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки” : наук. зб. – 2013. – № 3 (68). – С. 25-34.
6. Николаева О. Е. Классический управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М. : Издательство ЛКИ, 2010. – 400 с.
7. Теорія ціноутворення та технологічні карти вирощування сільськогосподарських культур / за ред. П. Т. Саблука, Ю. Ф. Мельника, М. В. Зубця, В. Я. Месель-Веселяка. – К., 2008. – 698 с.