

АДАПТАЦІЯ СИСТЕМИ “СТАНДАРТ-КОСТИНГ” ДО СУЧАСНИХ ЕКОНОМІЧНИХ РЕАЛІЙ УКРАЇНИ

***Анотація.** У статті висвітлюється сутність системи “стандарт-костинг”, яка широко використовується в економічно розвинених країнах, в порівнянні з методом нормативного обліку витрат. Розглядаються проблеми впровадження цієї системи в Україні в контексті її адаптації до сучасної економічної ситуації нашої держави.*

Ключові слова: витрати, стандарти, норми витрат, калькулювання, собівартість, стандарт-костинг, нормативний метод обліку

Serdiuk V.

ADAPTATION OF “STANDARD-COSTING” SYSTEM IN MODERN ECONOMIC REALITIES OF UKRAINE

***Summary.** The article highlights the essence of “standard-costing”, which is widely used in the developed countries, in comparison with the regulatory cost accounting method. The problems of implementing the system in Ukraine in the context of its adaptation in the modern economic situation of our country are examined.*

Keywords: costs, standards, cost standards, calculation, cost, “standard-costing”, regulatory accounting method

1. Вступ

Підвищенню якості та оперативності інформаційного забезпечення управління підприємством сприяє впровадження системи “стандарт-костинг”, практичне використання якої в економічно розвинених країнах довело її високу ефективність. Так, перехід від суцільної інформації про виробництво продукції за добу до обліку відхилень призводить до скорочення обсягу переданих відомостей в десятки разів. При цьому інформаційна насиченість суб'єкта управління не знижується.

Вперше облік за стандартами з'явився у 80-х роках XIX ст. на Уральських металургійних заводах. Система обліку носила назву “ідеальної звітності”. Фактична собівартість визначалася за допомогою ідеальних норм витрат, суми відхилень від яких списувалися за рахунок прибутку і збитків підприємства, а причини відхилень ретельно вивчалися [1, с. 13]. Революція 1917 року знищила в Росії цю систему, але в 1918-1919 роках вона відродилася у США у форматі “стандарт-костинг”. Її поява там була викликана ускладненням виробництва, а теоретичною базою послужили роботи А. Тейлора з наукової організації праці. Основоположником американської системи став бухгалтер-експерт Джорж Чартер Гаррісон [2-4].

У 1931 р. в інституті техніки управління СРСР детально вивчили можливі шляхи реалізації і практичного використання в Радянському Союзі системи “стандарт-костинг”. У результаті був розроблений нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції, який у роки перших п'ятирічок запропонували колишні головні бухгалтери автомо-

більного заводу ім. Лихачова Крючков і Бочаров спільно з працівниками Союзу організації обліку [5].

Наукове обґрунтування цей метод отримав у роботах професора М. Х. Жебрака [6-9]. Велике значення для розвитку нормативного обліку мали праці Е. К. Гільде. Він перейшов від єдиної схеми нормативного методу для всіх галузей промисловості до галузевих моделей, що поєднують основні принципи нормативного обліку з технологічними і організаційними особливостями [10-13].

На теперішній час з теорії та практики як “стандарт-костинг”, так і нормативного обліку написано чимало дисертацій, монографій, навчальних посібників, надруковано значну кількість наукових статей [14-31]. Проте слід визнати, що в Україні ні перший, ні другий методи не отримали належного поширення. Це пояснюється рядом причин. Головна з них – низький рівень організації нормативного господарства при тому, що саме стандарти (норми) витрат є відправною точкою зазначених методів.

Мета статті – обґрунтувати доцільність та можливість адаптації системи “стандарт-костинг” на вітчизняних підприємствах.

2. Теоретичні аспекти обліку витрат на підприємстві

Система калькулювання стандартних витрат включає наступні елементи: встановлення стандартів витрат; накопичення даних про фактичні витрати; аналіз відхилень та порівняння стандартних і звітних даних; дослідження відхилень; внесення необхідних коректив (рис. 1).

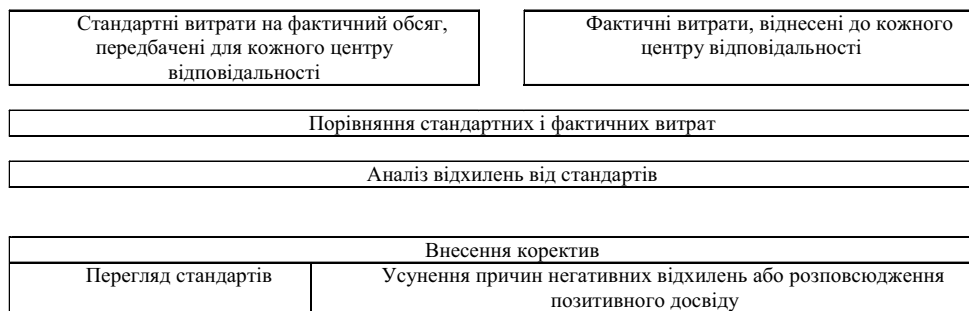


Рис. 1. Алгоритм обліку відповідальності на основі стандартних витрат
(сформовано за: [17-31])

Нормативний метод обліку і калькулювання витрат також базується на нормах витрачання ресурсів, організації обліку витрат у розрізі норм і відхилень від них (рис. 2).

форм звітності, звалилося ще й нормативне господарство, ніяк не могли зрозуміти, чому те, що повинно створюватися і контролюватися працівниками економічних і виробничо-технічних відділів,

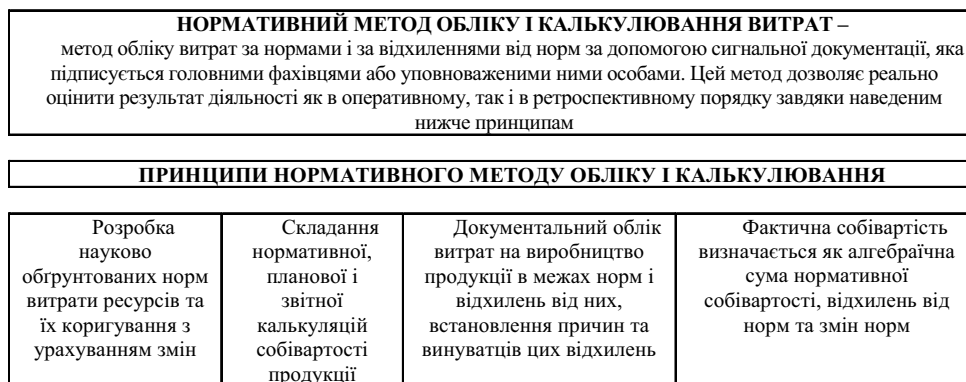


Рис. 2. Сутність і принципи нормативного метода обліку і калькулювання витрат
(сформовано за: [18-31])

Порівняння розглянутих підходів дозволяє зробити такі висновки:

1) обидва методи враховують витрати у межах норм витрачання ресурсів; 2) обидва методи передбачають врахування повних витрат; 3) в обліку за системою “стандарт-костинг” витрати понад встановлені норми відносяться на винних осіб або на результати фінансово-господарської діяльності і не включаються у витрати на виробництво, як при нормативному методі; 4) в умовах “стандарт-костинг” зміна норм у поточному обліку не передбачається, а при нормативному методі це можливо; 5) на відміну від “стандарт-костинг” метод нормативного обліку не зорієнтований на процес реалізації (зосереджений на виробництві), а тому не дозволяє обґрунтовувати ціни; 6) головна ж відмінність полягає в тому, що “стандарт-костинг” розглядають не як метод бухгалтерського обліку, а як систему управління витратами за відхиленнями. Саме методологічна підміна загального (системи управління витратами) приватним (однією з функцій цієї системи) призвела до того, що протягом 70 років радянської влади нормативний метод обліку витрат, так і не був реально впроваджений у практику управління соціалістичними підприємствами.

Розгляд нормативного методу як частини бухгалтерського обліку призвів до того, що його впровадження було лише завданням бухгалтерії. Бухгалтери СПСР, яким на голову, крім двадцяти двох

стало прерогативою служби, завдання якої – формування інформаційної бази про реальну діяльність підприємства.

3. Практичні підходи до впровадження системи “стандарт-костинг” на вітчизняних підприємствах

З метою використання досвіду економічно розвинених країн з впровадження системи “стандарт-костинг” і тих напрацювань, які були досягнуті в процесі сімдесятирічного застосування методу нормативного обліку і калькулювання в колишньому Радянському Союзі, можна запропонувати своєрідний конгломерат, що полягає в наступному. Доцільно визнати нормативний метод обліку витрат одним із напрямів подальшого вдосконалення традиційних методів, обумовлених технологічними та організаційними особливостями виробничих процесів (маються на увазі простий, позамовний і попередільний методи обліку витрат). Для цього в первинній документації, у регістрах бухгалтерського обліку необхідно відображати не лише нормативні, але й фактичні витрати, а відхилення від норм, зафіксовані в сигнальних документах, використовувати для оперативного контролю витрати виробничих ресурсів. Без наявності документів про відхилення від норм у розрізі місць виникнення витрат, центрів відповідальності, об'єктів обліку та калькулювання, причин і винуватців (ініціаторів) норма-

тивний метод перетворюється в “котловий”, при якому витрати враховуються по підприємству в цілому без виявлення причин і винуватців відхилень.

Первинний облік матеріальних і трудових витрат в умовах нормативного методу обліку витрат на виробництво виробів доцільно організувати таким чином. У відділі матеріально-технічного постачання на шифр виду продукції повинна бути відкрита лімітно-забірна карта у двох примірниках, один з яких надійде в матеріальний склад, а другий – в цех. Якщо використовувати вихідні види сировини або матеріалів відрізняються від нормативних або в процесі виробництва виникне потреба в додатковій кількості сировини, матеріалів, палива або в заміні одних матеріальних ресурсів іншими, технолог повинен оформити сигнальні документи, наприклад, вимоги з червоною або чорною смугою по діагоналі.

Спеціальною документацією (нарядами з червоною або чорною смугою, нарядами зі штампом “Виправлення браку”, доплатними листками та ін.) оформляються також відхилення від норм трудових витрат, які обумовлені відхиленнями від встановленої технології, недоліками в організації виробничого процесу, необхідністю збереження робочим гарантованого мінімуму заробітку тощо.

У сигнальних документах слід вказувати шифр виду виробу з метою віднесення величини відхилення за прямим призначенням, а також код відповідної причини, яка викликала відхилення, і код винуватця (у разі перевитрати) або ініціатора (при економії), що дасть можливість оперативно контролювати витрачання матеріальних і трудових ресурсів.

Зіставлення фактичної собівартості, обчисленої як алгебраїчна сума нормативних витрат, відхилень від норм і змін норм, із собівартістю, розрахованою шляхом накопичення фактичних витрат, дозволить виявити недокументовані відхилення від норм, тобто ті відхилення, які не були зафіксовані оперативно і тому не потрапили в поле зору менеджерів. Вони включають в себе, по-перше, відхилення від норм, які викликані недоліками в організації виробництва або матеріально-технічного постачання, по-друге, не оформлені спеціальною документацією наднормативні витрати, які є наслідком слабо налагодженої облікової роботи. Недокументовані відхилення визначаються шляхом зіставлення фактичної собівартості, розрахованої у фінансовому обліку, з фактичною собівартістю, обчисленою в системі нормативного обліку. Ці відхилення слід розподіляти між окремими видами виробів пропорційно витратам за нормою.

За основними витратами враховуються також зміни норм. Вони можуть бути обумовлені підвищенням організаційно-технічного рівня виробництва, впровадженням заходів з наукової організації праці, зміною обсягу і структури виробництва, поліпшенням використання природних ресурсів та іншими причинами. Залежно від характеру змін норм (по витраті сировини і матеріалів, палива та енергії, щодо змін цін на матеріальні ресурси, щодо змін норм трудових витрат) вони повинні заноситися

або технологічним відділом, або службою головного енергетика, або плановим відділом, або відділом праці та заробітної плати, або конструкторським бюро в повідомлення про зміни норм. Цей документ слід направляти у відділи нормування, матеріально-технічного постачання, в бухгалтерію й інші служби підприємства.

При нормуванні і обліку накладних витрат слід враховувати те, що в кожній їх статті узагальнюються різні за економічним змістом, структурою і призначенням витрати.

Основним недоліком діючої номенклатури комплексних витрат є відображення на одній статті витрат, пов'язаних з використанням різних видів основних засобів: амортизація обладнання і транспортних засобів, поточний ремонт транспортних засобів і устаткування; амортизація будівель, споруд та інвентаря, утримання будівель, споруд та інвентаря. Внаслідок цього відсуття інформація, необхідна для проведення порівняльного аналізу витрат на обслуговування виробництва і управління і контролю їх доцільності, зникає можливість вибору більш обґрунтованої бази для розподілу витрат між основними видами продукції.

З метою усунення зазначених недоліків витрати на утримання та управління підприємством та його підрозділами доцільно групувати наступним чином: 1) утримання апарату управління; 2) утримання іншого персоналу; 3) утримання та експлуатація будівель, включаючи амортизацію і ремонт будівель; 4) утримання та експлуатація споруд, включаючи амортизацію і ремонт споруд; 5) утримання та експлуатація інвентарю, включаючи амортизацію і ремонт інвентарю; 6) утримання та експлуатація обладнання, включаючи амортизацію і ремонт обладнання; 7) винагороди за професійні послуги; 8) витрати з охорони праці, техніки безпеки і охорони навколишнього природного середовища; 9) інші витрати.

Впровадження розроблених рекомендацій дасть можливість нормувати комплексні витрати у розрізі статей, які включають однорідні витрати, що значно підвищить достовірність нормативів.

Нормативи загальновиробничих витрат, що відносяться на певний вид продукції, слід розраховувати з урахуванням конкретного фактора виробництва, наприклад, нормативи амортизації обладнання повинні враховувати нормативний обсяг продукції, виготовлений на цьому обладнанні; нормативні ставки витрат з утримання обладнання – нормативний час роботи обладнання при випуску даного виду продукції і т. д.

В умовах впровадження нормативного обліку та функціонування автоматизованих робочих місць доцільним стає розподіл непрямих витрат пропорційно диференційованим нормативам за кожною статтею витрат. Хоча використання не однієї, а кількох баз розподілу призведе до збільшення облікової роботи, проте забезпечить більшу достовірність при розподілі витрат, а бази будуть мати безпосередній зв'язок і взаємозалежність з розподіленними витратами.

Одним з найважливіших елементів обліку витрат на виробництво є організація їх зведеного обліку – заключного етапу формування собівартості продукції. Спочатку виконується процедура обліку витрат за центрами первинного використання ресурсів, і тільки після цього елементи витрат групуються за необхідними напрямками і об'єктами обліку витрат, видами витрат, продукції та іншими ознаками. Таким чином, зведений облік дозволяє отримати сукупну характеристику виробничих витрат.

В умовах нормативного методу обліку виробництва зведення витрат ускладнюються тим, що з'являється необхідність відображати витрати в межах норм, їх змін і відхилень від норм. При цьому за підрозділами узагальнюється вся інформація про витрачання ресурсів на основі отриманих в процесі обробки первинної документації оборотних відомостей або відеограм розподілу матеріалів, заробітної плати, накладних витрат. У результаті узагальнення витрат складається основний реєстр зведеного обліку при нормативному методі – “Відомість зведеного обліку витрат”, в якій у розрізі калькуляційних статей показуються витрати на виробництво за нормами, їх змінами і відхиленнями від норм.

Перевага нормативного методу полягає в тому, що він без складних вибірок, додаткових зведень і проміжних документів надає всі необхідні відомості, що впливають з самої системи обліку, акцентуючи увагу на негативних моментах. Маючи розгорнуту інформацію про відхилення від норм за причинами і винуватцями, можна контролювати роботу будь-якого виробничого підрозділу. Проведений на цій основі оперативний і ретроспективний економічний аналіз дозволяє виявити недоліки в організації виробництва, постачанні, нормуванні, використанні матеріальних і трудових ресурсів, виявити внутрішні резерви. Позитивним є і те, що до аналітичної роботи залучаються не тільки працівники економічних служб, а й інженерно-технічні працівники, майстри, бригадири і безпосередні виконавці робіт.

На практиці менеджери досить часто застосовують “правило великого пальця”, згідно якого відхилення треба досліджувати, якщо його абсолютний розмір перевищує визначену суму або відношення відхилення до суми стандартних витрат перевищує заздалегідь установлений відсоток.

4. Висновки

Таким чином, спочатку система калькулювання стандартних витрат була орієнтована на контроль витрат на рівні окремих виробів. Однак найбільш ефективне її застосування стало можливим тільки після її об'єднання з обліком за центрами відповідальності. Це дало можливість контролювати витрати безпосередньо в місцях їхнього виникнення й установити відповідальність конкретних посадових осіб за відхилення від стандартів.

Ще одним важливим аспектом є можливість контролювати витрати. Це означає, що менеджер швидше буде досліджувати відхилення, що конт-

ролюються визначеними посадовими особами (наприклад, відхилення витрат за заробітною платою за рахунок продуктивності), ніж відхилення, на які підприємство впливати не може (наприклад, відхилення за вартістю матеріалів, яка залежить від неконтрольованих цін).

Описана вище реорганізація системи управління виробничою діяльністю підприємства дає можливість не тільки отримувати інформацію про виробничі процеси, а й оперативно використовувати її при прийнятті управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Басманов И. А. Нормативный учет и перспективы его развития [Текст] : науч. изд. / И. А. Басманов, И. А. Дьяченко. – Свердловск, 1973. – 70 с.
2. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта [Текст] : науч. изд. / Ч. Гаррисон. – М. : Техника управления, 1931. – 296 с.
3. Гаррисон Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости [Текст] : науч. изд. / Ч. Гаррисон. – Л.-М. : Оргучет, 1933. – 204 с.
4. Гаррисон Ч. Учет себестоимости в помощь производству [Текст] : науч. изд. / Ч. Гаррисон. – М. : Союзоргучет, 1935. – 143 с.
5. Фризен П. Отклонения от норм / П. Фризен // Экономическая газета. – 1973. – № 40. – С. 7.
6. Жебрак М. Х. Курс промышленного учета [Текст] : учеб. / М. Х. Жебрак. – М. : Госстатиздат, 1955. – 384 с.
7. Жебрак М. Х. Нормативный учет производства [Текст] : учеб. / М. Х. Жебрак. – М. : Союзоргучет, 1934. – 416 с.
8. Жебрак М. Х. Основы нормативного метода калькуляции [Текст] : учеб. / М. Х. Жебрак. – М. : Машгиз, 1948. – 196 с.
9. Жебрак М. Х. Основы планоно-нормативного учета производства [Текст] : учеб. / М. Х. Жебрак. – М. : Госпланиздат, 1938. – 192 с.
10. Гильде Э. К. Модели организации нормативного учета в промышленности [Текст] : учеб. / Э. К. Гильде. – М. : Финансы, 1970. – 112 с.
11. Гильде Э. К. Нормативный учет в промышленности [Текст] : учеб. / Э. К. Гильде. – М. : Финансы, 1976. – 152 с.
12. Гильде Э. К. Методы учета затрат на производство / Э. К. Гильде // Бухгалтерский учет – 1968. – № 2. – С. 7-13.
13. Гильде Э. К. Нормативный учет: моделирование его организации, использование в экономической работе промышленных предприятий: дис. доктора экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности” / Э. К. Гильде. – Л., 1969. – 626 с.
14. Блейк Д. Европейский бухгалтерский учет [Текст] : науч. изд. / Д. Блейк, О. Амаг. – М. : Филинь, 1997. – 400 с.
15. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / М. А. Вахрушина. – М. : Финстатинформ, 1999. – 359 с.
16. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / С. Ф. Голов. – К. : ЛІБРА, 2003. – 704 с.

17. Друри К. Учет затрат методом “Стандарт-костинг” [Текст] : науч. изд. / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 186 с.
18. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2003. – 618 с.
19. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика, викладання [Текст] : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : ПУСКУ, 2005. – 341 с.
20. Карпова Т. П. Основы управленческого учета [Текст] : науч. изд. / Т. П. Карпова. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
21. Корецький М. Х. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / М. Х. Корецький, Н. В. Даций, Л. В. Пельтек. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.
22. Лень В. С. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
23. Маляревський Ю. Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства [Текст] : монографія / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна. – Х. : Вид ХНЕУ, 2008. – 164 с.
24. Нападовська Л. В. Управлінський облік [Текст] : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
25. Онищенко С. В. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством: дис. канд. екон. наук: спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / С. В. Онищенко ; КНЕУ. – К., 2003. – 194 с.
26. Сердюк В. М. Управлінський облік [Текст] : підручн. / В. М. Сердюк. – Донецьк : Дмитренко Л.Р., 2011. – 408 с.
27. Управленческий учет [Текст] : науч. изд./ [под ред. В. Паляя, Р. Вандер Вила]. – М. : ИНФРА-М. 1997. – 480 с.
28. Управленческий учет [Текст] : науч. изд. / [под ред. А. Д. Шеремета]. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.
29. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] : науч. изд. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
30. Череп А. В. Управління собівартістю [Текст] : монографія / А. В. Череп. – Х. : ІНЖЕК, 2005. – 376 с.
31. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] : монографія / А. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1991.