

Порівняння параметрів за групою 1

№ п/п	Параметри	Важливість чинника	Оцінка досліджуваного товару	Оцінка товару-конкурента (P_1)	Коефіцієнт подібності
1	2	3	4	5	$6=3 \times 4/5$
1					
...					
Разом:		-	-		

сяг поставок; зручність пакування; зовнішнє пакування; внутрішнє пакування; дизайн; строк реалізації; асортимент; репутація марки; нагороди; відстрочка платежів; місце продажу.

Для порівняння параметрів за групами з товаром, що його реалізують за ціною P_1 ($P_2 P_3 P_4 P_5$) складається таблиця.

Для визначення коефіцієнта подібності необхідно:

1. Оцінити важливість кожного чиннику таким чином, щоб їхня сума дорівнювала одиниці. Основа: експертна оцінка, дані досліджень (гр. 3).

2. Оцінити досліджуваний товар щодо продукту із ціною P_1 , оцінку якого ми вважаємо еталонним за кожним параметром. Оцінка досліджуваного товару, відповідно, може бути як більшою за еталонну, так і меншою (гр. 4).

3. Порахувати коефіцієнт подібності по кожному чиннику (співвідношення оцінок, помножене на важливість чиннику) – гр. 5.

4. Порахувати сумарний коефіцієнт подібності K_1' – гр. 6.

Визначивши зі стратегічних міркувань ступінь важливості впливу ціни продукту з ціною P_1 на досліджуваний продукт (N_1), одержується підсумок для визначення кінцевої ціни досліджуваного товару. Діючи в такий же спосіб далі, визначаються всі коефіцієнти й отримується значення оптимальної ціни.

Висновки

Питання визначення оптимальних цін є важливим для діяльності підприємства. Сучасна кон'юнктура ринку ви-

магає прийняття таких цінових рішень, які б були однозначно вигідними і для підприємства з огляду на закони економіки, і для споживача з погляду проектування системи його цінностей на товар та властивості товару. Останнє забезпечується через порівняння параметрів товару. Розглянутий метод найбільш повно враховує особливості внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства. При цьому економічний аспект аналізується через співставлення власної ціни з цінами конкурентів та цінами на різних рівнях каналу товароруху.

Література

- Гмурман Є.В. Теория вероятности и математическая статистика / Гмурман Є.В. – М.: Международные отношения, 2000. – 378 с.
- Длігач А.О. Маркетингова цінова політика: світовий досвід, вітчизняна практика / Длігач А.О. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 304 с.
- Павлишенко М.М. Закономірності відтворення суспільного продукту і їх вплив на ціноутворення. Вартісний макроекономічний аспект аналізу / Павлишенко М.М. – Л.: Видавництво ЛКА, 2006. – 260 с.
- Цацулин А.Н. Цены и ценообразование в системе маркетинга / Цацулин А.Н. – СПб.: Ассоциация авторов и издателей «Тандем», 2005. – 369 с.
- Шкварчук Л.О. Ціноутворення / Шкварчук Л.О. – К.: Кондор, 2006. – 460 с.

О.В. АБРАМОВА,

здобувач, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана

Облік та нормування витрат підприємства з виробництва засобів індивідуального захисту

Статтю присвячено питанням управління витратами на базі систем обліку «стандарт-костинг» та нормативного обліку на підприємстві легкої промисловості. Розглянуто особливості їхнього застосування на підприємстві легкої промисловості, яке спеціалізується на виробництві спеціальної захисного взуття.

Ключові слова: управління витратами, стандарт-костинг, нормативний облік, легка промисловість.

Статья посвящена вопросам управления затратами на основе систем учета «стандарт-костинг» и норма-

тивного учета на предприятии легкой промышленности. Рассмотрены особенности их применения на предприятии легкой промышленности, специализирующемся на производстве специальной защитной обуви.

Ключевые слова: управление затратами, стандарт-костинг, нормативный учет, легкая промышленность.

This article deals with cost management accounting systems based on 'standard costing' and regulatory accounting in the company of light industry. The features of their

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

application in light industry, specializing in the production of special protective footwear.

Keywords: *cost management, standard costing, standard accounting, light industry.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах конкурентної боротьби в галузі легкої промисловості процес прийняття управлінських рішень тактичного і стратегічного характеру ґрунтується на інформації про витрати і фінансові результати господарської діяльності підприємства.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Метод обліку витрат стандарт-кост, який виник на початку ХХ ст. в США та отримав у радянських обліковців назву нормативного визначення витрат, застосовує стандарти, щоб виявити «єдиний найкращий шлях» використання праці і матеріалів так, щоб їх споживання зводилося до мінімуму [1, 4, 5].

Науковці, що займалися вивченням цих методів, стверджують, що ряд особливостей істотно знижує його інформаційну цінність в умовах ринкової економіки. Але універсальність системи дає можливість поєднання з будь-яким методом обліку витрат і калькулювання собівартості [2, 3, 7].

Мета статті. Одним з ефективних інструментів в управлінні витратами є система «стандарт-костинг» (СК), основною особливістю якої є облік та контроль витрат у межах встановлених норм і нормативів та відхилень від них [8]. Метою даного дослідження є особливості застосування методів СК та нормативного методу (НМ) на підприємстві з виробництва ЗІЗ.

Виклад основного матеріалу. Основна ідея СК може бути виражена двома тезами [4]:

- всі виробничі витрати в обліку мають порівнюватися із стандартами і нормативами;
- мають бути встановлені причини відхилень фактичних витрат від стандартів.

У СК діє правило Ганта [6]: усі витрати понад установлені норми повинні відноситися на винних осіб (або центру відповідальності).

Перелічимо деякі визначення СК:

- стандарт-костинг – система калькулювання собівартості та управління витратами шляхом затвердження стандартів (цільових або планових значень) за окремими їх видами та аналізу відхилень між фактичними та стандартними витратами [5];
- стандарт-костинг – система обліку витрат, при якій витрати списуються на продукт на підставі кількості маши-

но-годин і людино-годин, витрачених всім виробництвом за певний період часу [4];

– стандарт-костинг – це стандартні вартості витрат. Система спрямована на контроль використання прямих витрат виробництва, а суміжні калькуляції – на контроль накладних витрат [7];

– стандарт-костинг – спосіб обліку витрат на рахунках управлінського обліку, що забезпечує облік стандартних (нормативних) витрат із метою визначення відхилень за всіма видами витрат і віднесення цих відхилень на рахунки фінансового результату діяльності організації [9].

Тут слід розуміти, що стандарт – це кількісна характеристика необхідних для виробництва матеріальних або трудових ресурсів, а костинг – процес розрахунку грошового вираження необхідних для виготовлення продукції витрат ресурсів.

По суті, СК означає стандартні вартості витрат. В основі СК лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат. Провідну роль в стандарт-кост відіграє процес розробки, встановлення і зміни норм та нормативів. У СК нормування відбувається за такими основними статтями: основні матеріали, оплата праці основних виробничих робітників, зарплата допоміжних робітників, допоміжні матеріали, орендна плата, амортизацію обладнання, комерційні та адміністративні витрати. Норми встановлюються за допомогою методу технічного аналізу. Залежно від вимог, які висувають до норм, їх поділяють на базисні, теоретичні (ідеальні) та поточні (досяжні).

На основі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про очікувані доходи майбутнього періоду.

Коротко суть СК можна виразити такою формулою:

Виручка від продажу продукції – Стандартна собівартість продукції = Валовий прибуток – Відхилення від стандартів = Фактичний прибуток.

Головне у стандарт-костингу – контроль найбільш точного виявлення відхилень від встановлених стандартів витрат, що сприяє вдосконаленню і самих стандартів витрат.

На рисунку зображена схема функціонування СК.

До принципів СК можна віднести такі положення:

- обґрунтоване попереднє нормування витрат;
- роздільний облік витрат за нормативами та відхиленням від нормативів;

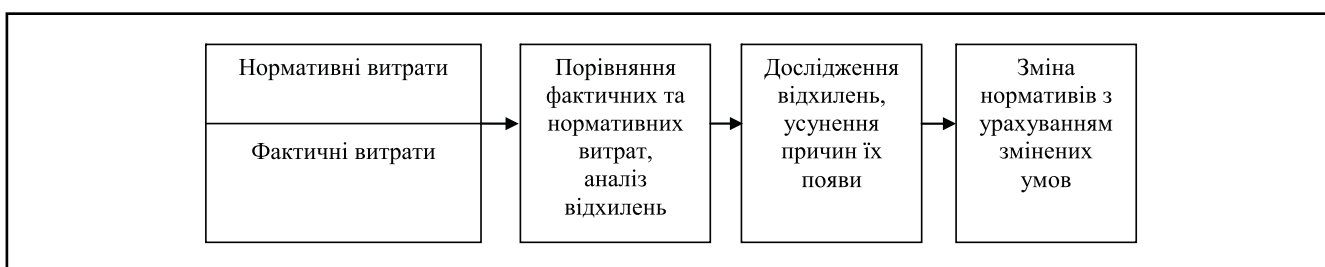


Схема дії системи СК

- періодичний перегляд нормативів при зміні умов виробництва;
- калькулювання собівартості продукції за нормативними і фактичними витратами;
- систематичний контроль і аналіз відхилень від нормативів за їх видами, місцями виникнення, причинами; оперативне реагування на відхилення.

Доцільним є систематичний облік відхилень з наступним списанням їх на собівартість реалізованої продукції.

Для обліку матеріальних витрат та відхилень від нормативу застосовують методи сигнального документування, розкрою по партіях та інвентарний. Для обліку витрат на оплату праці використовують методи обліку виробітку за кінцевою операцією, інвентарний, розрахунковий та за кожною виробничою операцією.

Важливою складовою СК є аналіз відхилень від нормативів та їх впливу на прибуток. Цей аналіз виконують окремо за кожним видом витрат, використовуючи метод факторного аналізу. Перелічимо основні відхилення, за якими у СК проводять дослідження:

- за прямими витратами матеріалів на фактичний обсяг діяльності;
- за прямими витратами на оплату праці на фактичний обсяг діяльності;
- за виробничими накладними витратами.

Відхилення між дійсними і передбачуваними витратами, що виникають у кожному звітному періоді, протягом року накопичуються на окремих рахунках відхилень і повністю списуються безпосередньо на фінансові результати підприємства.

Розглянемо розрахунок та проведемо аналіз відхилень загальногвиробничих витрат фабрики, що спеціалізується на виробництві спеціального захисного взуття.

Плановий обсяг виробництва – 27 тис. пар спецвзуття.

Нормативні загальногвиробничі витрати на цей обсяг виробництва:

- постійні 216 000 грн.
- змінні 3,5 грн. на пару.
- разом (216000 грн.+3,5 грн. x 27000 пар) = 310500 грн. / 27000 пар = 11,5 грн. на пару.

Фактичний обсяг виробництва – 25000 пар спецвзуття.

Сума фактичних загальногвиробничих витрат – 296000 грн.

Сума списаних витрат – 25000 x 11,5 грн. = 287500 грн.

Визначимо відхилення накладних виробничих витрат усього та за рахунок зміни окремих факторів:

1. Загальна сума відхилення накладних витрат:

$296000 - 310500 = -14500$ грн. (зменшення – сприятливе відхилення).

2. Нормативна сума накладних витрат при фактичному обсязі діяльності (гнучкий бюджет):

$216000 + 3,5 \times 25000 = 241003,5$ грн.

3. Відхилення загальногвиробничих витрат за рахунок обсягу діяльності:

$287500 - 310500 = -23000$ грн. (сприятливе).

4. Чисте відхилення загальногвиробничих витрат:

$296000 - 287500 = 8500$ (несприятливе).

5. Відхилення за рахунок зміни ставки витрат залежно від зміни обсягу діяльності:

$241003,5 - 287500 = -46496,5$ грн. (сприятливе).

6. Відхилення за рахунок зміни рівня фактичних витрат:

$296000 - 241003,5 = 54996,5$ грн. (несприятливе).

Розраховані за період (за тиждень, місяць чи квартал) сприятливі і несприятливі відхилення дозволяють виявити місця виникнення перевитрат матеріальних та трудових ресурсів, своєчасно їх усунути шляхом розробки та реалізації організаційно-технічних заходів. Наприклад, це може бути придбання і монтаж індивідуальних компресорів на кожному з ділянок основного взуттєвого виробництва, збільшення точок контролю за витратанням електроенергії, підвищення кваліфікації робітників з освоєнням суміжних операцій, зниження витрат на управління виробництвом, встановлення персональної відповідальності цехового адміністративно-управлінського персоналу за витрату енергоносіїв і матеріалів.

Як і будь-яка система калькулювання, СК має свої недоліки та переваги щодо застосування на тому чи іншому підприємстві чи у галузі.

До переваг СК відносяться універсальність, доцільність застосування при будь-якому методі обліку витрат як способі калькулювання собівартості продукції.

Слід відзначити і недоліки СК. Зміна цін, інфляція, зростання зарплат та інші зовнішні об'єктивні чинники ускладнюють складання стандартів. СК у деяких випадках стимулює виробництво непотрібної продукції або ж неправильного (неефективного) набору продукції, щоб завдяки повному використанню машин і робочих мінімізувати питомі витрати на вироблений продукт.

Поряд із СК доцільно проаналізувати нормативний метод (НМ), що використовується у галузях обробної промисловості з масовим і серійним виробництвом різноманітної і складної продукції. Ключовим поняттям НМ є норма, тобто мінімальні витрати, необхідні для виробництва продукції заданої якості.

Норма розглядається як науково обґрунтований показник, що виражає міру витрат праці, часу, матеріальних і фінансових ресурсів, необхідних для виробництва того або іншого виробу.

Розглянемо сутність НМ. При використанні НМ окремі види витрат на виробництво обліковують за поточними нормами, що передбачені нормативними калькуляціями; відокремлено ведуть оперативний облік відхилень фактичних витрат від поточних норм із зазначенням місця виникнення відхилень, причин і виводів їх утворення; враховують зміни, що вносяться до поточні норми витрат у результаті впровадження організаційно-технічних заходів, і визначають вплив цих змін на собівартість продукції. Відхилення визначаються методом документування або за допомогою інвентаризації.

Система НМ передбачає детальний аналітичний облік у розрізі об'єктів віднесення витрат за трьома складовими: за нормами, зміни норм, відхилення від норм.

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Фактична собівартість у НМ розраховується одним із способів:

1. Якщо об'єктом обліку є окремі види продукції, відхилення від норм та їх зміни відносять на ці види продукції прямим шляхом. Фактичну собівартість визначають за формулою:

$$\text{Витрати фактичні} = \text{Витрати нормативні} + \text{Величина відхилень від норм} + \text{Величина змін норм.}$$

2. Якщо об'єкт обліку – групи однорідних видів продукції, фактична собівартість кожного виду виходить шляхом розподілу відхилень від норм та змін норм пропорційно нормативам витрат на виробництво кожного виду продукції.

У НМ розглядають такі види відхилень: відхилення витрат основних матеріалів, відхилення прямих трудових витрат, відхилення загальновиробничих витрат. Кожне з відхилень може бути викликане лише двома причинами: зміна запланованої ціни ресурсу і зміна запланованого обсягу витрати ресурсу.

До недоліків НМ обчислення собівартості можна віднести високу трудомісткість, неможливість застосування в період інфляції, невірне числення відхилень. При НМ спостерігається часте перевиконання встановлених норм, які ймовірно були невірно визначені. Багато розрахунки відхилень ведуться за тривалий період без урахування змін норм, без віднесення причин на безпосередніх винуватців, не завжди документуються. Норми встановлюються на занадто укрупнений умовний об'єкт калькуляції. Підвищення числа матеріаломістких і трудомістких виробів, що викликають перевитрату, компенсується підвищенням числа менш матеріаломістких і трудомістких виробів. Зіставлення фактичних і планових даних не

завжди відображає реальний стан справ, немає можливості оперативно впливати на отримані відхилення, своєчасно відображати їх у процесі складання нового кошторису.

На нашу думку, необхідні зміни до системи розрахунку витрат, яка існує у вітчизняній легкій промисловості. Необхідно проводити планування собівартості продукції на основі науково обґрунтованих норм і нормативів, розробити норми витрат матеріалів, заробітної плати на кожен вид продукції, що випускається, а не на умовний укрупнений об'єкт (наприклад одну пару взуття або один захисний костюм), встановити їх стосовно до виробів, виробленим кожним структурним підрозділом в суворій відповідності з технологічним процесом.

Розглянемо вплив розглянутих систем обліку та аналізу витрат на величину фінансового результату від реалізації продукції. У табл. 1 містяться вихідні дані для розрахункового дослідження. У табл. 2 і 3 розраховані фінансові результати.

З аналізу табл. 2 і 3 видно, що в разі збільшення складських запасів продукції при наявності великих сум відхилень у собівартості в СК виникає помітне погіршення фінансових результатів і зростає ймовірність збитків від реалізації продукції. При цьому оцінка залишку готової продукції на складі знижується. При використанні НМ фінансові результати вище і збиток може бути отриманий тільки, якщо ціна продукції не покриває її фактичну собівартість.

На наш погляд, система СК є більш прозорою, адекватною та «чесною» стосовно до підприємства легкої промисловості, оскільки виникли несприятливі відхилення від нормативних витрат більш природно розглядати як зниження

Таблиця 1. Вихідні дані

Виробництво продукції у міс., пар	30000
Незавершене виробництво	0
Нормативна собівартість 1 пари, грн.	87,56
Ціна 1 пари, грн.	99,98
Реалізація серпень, пар	30000
Реалізація вересень, пар	29000
Фактичні витрати Період 1, грн.	2695000
Фактичні витрати Період 2, грн.	2721000

Таблиця 2. Розрахунок по СК

Показник	Період 1	Період 2
Обсяг реалізованої продукції, грн.	2999400	2899420
Фактичні витрати на виробництво продукції, грн.	2695000	2721000
Нормативна собівартість виробленої продукції, грн.	2626800	2626800
Нормативна собівартість реалізованої продукції, грн.	2626800	2539240
Відхилення фактичної собівартості від нормативної, грн.	68200	94200
Фінансовий результат від реалізації продукції грн.	304400	178420
Фактична собівартість одиниці продукції, грн.	89,83	90,70

Таблиця 3. Розрахунок по НМ

Показник	Період 1	Період 2
Обсяг реалізованої продукції	2999400	2899420
Фактичні витрати на виробництво продукції, грн.	2695000	2721000
Собівартість реалізованої продукції, грн.	2695000	2630300
Фінансовий результат від реалізації продукції грн.	304400	269120
Обсяг продукції на складі на початок Періоду 3	1000	
– по нормативній оцінці, грн.	87560	
– по фактичній оцінці, грн.	90700	

Таблиця 4. Відмінності систем СК і НМ

Ознаки порівняння	Стандарт–кост	Нормативний облік
Деталізація та способи встановлення стандартів (нормативів)	Стандарти прямих витрат матеріалів, праці та виробничих накладних витрат	Нормативи для кожного елемента собівартості на підставі аналізу витрат минулих періодів
Собівартість на виході системи	Нормативна собівартість	Фактична собівартість=витрати за нормами±зміни норм±відхилення від норм
Відображення на рахунках відхилень за факторами	За кожною статтею витрат за факторами (норм та цін...)	тільки готової продукції та матеріалів
Віднесення відхилень до витрат періоду	Будь–які відхилення можна віднести до витрат періоду або розподілити між незавершеним виробництвом, собівартістю готової та реалізованої продукції	тільки готової продукції

ефективності господарської діяльності підприємства в цілому. Причиною цього погіршення показників прибутковості підприємства можуть бути придбання більш дорогих матеріалів і сировини, придбання низькоякісних дешевих матеріалів, які викликали підвищення трудовитрат і витрат на аварійні ремонти обладнання. Наприклад, постачання жорсткого спилка індійського виробництва призводить до різкого зростання зношення швейних машин і витрат на їх технічне обслуговування, а також спостерігається збільшення кількості бракованих виробів з поривами заготовки верху взуття. Ці проблеми мають наслідок – зростання витрат на оплату праці на переробку невідповідної продукції.

Системи СК і НМ не є ідентичними. Основним принциповою відмінністю цих методів є спосіб обліку, накопичення та списання відхилень між нормативними та фактичними витратами. У разі застосування СК нормативні витрати списуються на собівартість виробництва, а виниклі відхилення відносять безпосередньо на фінансові результати діяльності підприємства.

У табл. 4 наведено відмінності систем СК і НМ.

СК не передбачає аналітичного обліку витрат за об'єктами калькуляції. Витрати в межах стандартів обліковують на єдиному рахунку, і лише для обліку відхилень від стандартів передбачають окремі рахунки, які в кінці звітного періоду закривають у більшості випадків рахунком «собівартість реалізації».

НМ передбачає нормативні витрати і відхилення від норм списувати на витрати виробництва. При цьому НМ орієнтований на виробництво і не бере до уваги процес реалізації, що ускладнює розробку і обґрунтування продажних цін на вироби.

Спільні риси стандарт–кост і нормативного обліку:

- в основі систем стандарти (нормативи);
- підвищують якість управління витратами шляхом виявлення відхилень з використанням сигнального документування;
- використовуються для бюджетування;
- відхилення відображаються на спец. рахунках;

– передбачають можливість списання відхилень на витрати періоду та віднесення за рахунок фінансових результатів.

Висновки

У даному дослідженні ми розглянули основні принципи систем обліку і планування витрат стандарт–костинг і нормативного методу, а також особливості їх застосування на підприємстві легкої промисловості, яке спеціалізується на виробництві спеціальної захисного взуття. Система стандарт–костинг, яка відносить відхилення за витратами на фінансовий результат господарської діяльності, може бути рекомендована для більш точного аналізу фінансово–економічних показників підприємства легкої промисловості.

Література

1. Кузнецова Н.В. История менеджмента / Владивосток, Издательство Дальневосточного университета, 2004. – С. 56–57.
2. Баталов Д.А. Методы и инструменты оперативного и стратегического контроллинга / Баталов Д.А., Рыбьянцева М.С. // Научный журнал КубГАУ, Краснодар: Кубанский государственный аграрный университет. – 2011. – №67(03)
3. Сигидов Ю.И. Системный подход к классификации методов учета затрат / Сигидов Ю.И., Адаменко А.А., Рыбьянцева // Управленческий учет. – М.: 2009. – №2. – С. 27–35.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік / П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2009. – 435 с.
5. Друри, К. Учет затрат методом стандарт–костс / К. Друри – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
6. Экономический словарь // <http://www.edictionary.ru/index.php?action=slovo&p=NTYyNw>
7. Макаренко И. Методы управления затратами в примерах / И. Макаренко // Главный экономист, Минск: 2010. – №2. – С. 12–16.
8. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. – 3–е изд. – К.: companion Group, 2008. – 880 с.
9. Щиборщ К.В. Стратегическое управление затратами / К.В. Щиборщ // Аудит и финанализ. – М.: 2004 – №4. – С. 32–37.