

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ «СТАНДАРТ-КОСТ» І НОРМАТИВНИЙ: ІСТОРІЯ І СУЧАСНІСТЬ

Необхідність оперативного контролювання та регулювання витрат на підприємстві через їх передбачення й попереднє визначення можливих результатів, що планується отримати, визначається методом обліку витрат «стандарт-кост», який широко та ефективно використовується сьогодні на практиці.

Про необхідність впровадження нормативного обліку як різновиду «стандарт-кост» і про його переваги написано достатня кількість наукових праць, але є суперечності у визначенні раціональності його запровадження.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних та практичних напрямків поглибленого застосування методики обліку витрат в системі «стандарт-кост» та визначення раціональності управління виробництвом через перегляд стандартів (нормативів) в собівартості продукції.

Зауважимо, що метод обліку витрат «стандарт-кост» ґрунтується на попередньому обчисленні собівартості, яка відображається в обліку і до якої має прагнути підприємство. В його основі покладено чітке встановлення норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати та інших витрат, пов'язаних із виготовленням продукції.

Якщо внаслідок суттєвих змін у цінній політиці (інфляція) загальна сума витрат збільшиться, це не матиме ніякого впливу на керівництво підрозділу, оскільки воно несе відповідальність тільки у разі кількісної зміни виробів (продукції) в технологічному циклі виробництва.

На противагу «стандарт-кост» був розроблений нормативний метод. Він ґрунтувався на тих принципових положеннях, що й аналог західного зразка, тому за основними ознаками він методологічно повторював «стандарт-кост». Проте деякі найсуттєвіші методологічні моменти «стандарт-

кост» не були враховані розробниками нормативного методу, в зв'язку з чим він не зайняв достойного місця в оперативному управлінні виробничими процесами.

Відповідно до цих вказівок в основу системи нормативного обліку виробничих витрат покладено такі найважливіші принципи:

- попереднє нормування витрат і обчислення нормативної собівартості одиниці продукції (розробка нормативних калькуляцій на початок звітного періоду);

- систематичний і своєчасний облік змін норм (у міру впровадження організаційно технічних заходів) та оперативне визначення впливу цих змін на собівартість продукції;

- попередній контроль витрат на основі первинних документів і фіксація відхилень від норм у момент їх виникнення з одночасним виявленням причин та винних;

- щоденна інформація про відхилення від норм.

За нормативного обліку фактичну собівартість продукції обчислюють алгебраїчним сумуванням нормативної собівартості та виявлених за звітний період змін норм і відхилень від них. Важливою умовою впровадження системи нормативного обліку є наявність чітко розробленого технологічного процесу виготовлення продукції, недотримання якого викликає відхилення від встановлених норм витрат на виробництво. До запуску виробу у виробництво має бути розроблено технологічну документацію на нього, що дасть змогу заздалегідь скласти калькуляції нормативної собівартості, а також глибоко їх проаналізувати з метою вишукування резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва. Нормативний облік припускає, що поточне виявлення відхилень від норм і змін норм органічно включається в систему бухгалтерського обліку й покладено в основу обчислення звітної собівартості продукції.

Порівняння вітчизняного нормативного обліку витрат на виробництво із американською системою обліку «стандарт-кост» дає змогу встановити

подібні ознаки та суттєві відмінності.

Подібними ознаками є:

- суворе попереднє нормування витрат (складання нормативних калькуляцій на основі встановлених норм (стандартів) витрат ресурсів за окремими статтями витрат до початку звітної періоду);
- здійснення окремого обліку та контролю витрат на виробництво за чинними нормами й відхиленнями від норм за місцями їх виникнення і за центрами відповідальності;
- систематичне узагальнення відхилень від норм з метою використання інформації про відхилення для оперативного усунення негативних явищ у виробничому процесі.

До суттєвих відмінностей належать такі:

- за системи обліку «стандарт-кост» не здійснюється відокремлений облік змін норм витрат, оскільки норми (стандарти) витрат встановлюються на тривалий період і переглядаються тільки при істотних змінах в організації виробництва;
- можливе застосування різних норм витрат за їх видами (в тому числі жорстких, таких, які важко здійснити, «ідеальних норм»);
- ведення обліку відхилень від норм на окремому рахунку за кожною статтею витрат (рахунки «відхилень» від норм з витрат матеріалів, витрат із заробітної платні, невігідних витрат, комерційних витрат);
- накопичення відхилень від норм витрат протягом звітної періоду на відповідних рахунках та їх подальше списання на фінансові результати.

Спробу узагальнити ознаки цих двох методів нещодавно зробила Л.Нападовська. Деякими з них ми скористалися при побудові порівняльної таблиці 1.

По-перше, якщо в зарубіжній практиці на рахунках бухгалтерського обліку відображаються витрати ресурсів за науково обґрунтованими нормами та порівнюються з фактичними витратами, загальними сумами у кінці звітної періоду, то в вітчизняному обліку витрати відображаються і в

синтетичному, і в аналітичному обліку спершу за фактичними даними, отриманими із первинних документів, і після цього щодня за кожним документом поряд із фактичними даними проставляються норми і ще в одній графі показуються відхилення від норм.

Таблиця 1.

Порівняльна характеристика методів обліку витрат «стандарт-кост» та нормативного

Операція	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
Регламентация	Не регламентується і не має єдиної методики встановлення стандартів та ведений обліку	Регламентувався до переходу обліку на національні стандарти, складені за міжнародними принципами
Перегляд існуючих норм	Не переглядають	Регулярно уточнюють
Розробка норм	Норми жорсткі, напружені, ідеальні	Дуже часто норми знищені
Облік змін норм	Поточний облік не здійснюється	Поточний облік здійснюється у розрізі причин і винних
Документування відхилень	Не документуються, відображаються на спеціальних рахунках	Документуються, вводяться в систему бухгалтерського обліку
Облік відхилень	Списуються на фінансові результати	Списуються на собівартість або на винних
Урахування суттєвих відхилень	Несуттєві відхилення не враховуються	Усі відхилення враховуються
Обчислення собівартості	За основу беруть стандартну собівартість, оскільки зміни норм відображаються у прибутку	Фактичну собівартість обчислюють як алгебраїчну суму нормативної собівартості та відхилень від норм
Бухгалтерський облік витрат	На дебеті рахунку «Виробництво» витрати накопичуються аз встановленими стандартами із нормативних документів	На дебеті рахунку «Виробництво» за бухгалтерськими документами

По-друге, труднощі впровадження «стандарт-кост» обумовлені такою вимогою до бухгалтерського обліку, як достовірність. Для досягнення достовірності інформації облік витрат за нормами та відхиленнями від норм занадто деталізований не тільки за кожним об'єктом, а й за кожним первинним документом.

Надзвичайно деталізований облік потрібний лише для одного - оперативного реагування на процеси, що відбуваються у виробництві, та пошуку винних у перевитратах, які б їх відшкодовували.

Зазначимо, що в західній практиці в разі виникнення відхилень різницю відносять на фінансові результати, і не шукають винних, оскільки їх може й не бути. Якщо в нас усі без винятку відхилення витрат від норм мають бути задокументовані, то в західному обліку відхилення не тільки не документуються, а й списуються «котловим» методом на результати діяльності. Це пов'язано з тим, що у західній практиці відображують на рахунках собівартості списання витрат не за фактом, а за нормами, відхилення від норм відносять на фінансові результати. Крім того, якщо відхилення несуттєві, то їх загалом не враховують.

По-третє, західні фахівці за методом «стандарт-кост» дотримуються жорстких, «ідеальних норм», у вітчизняній економіці, норми часто завищені, а списання за ними, навпаки, призводить не до економії, а до частих крадіжок у вигляді надлишкового випуску продукції за рахунок такої економії.

По-четверте, нормативний облік витрат як аналог «стандарт-кост» і постачальник оперативної інформації про витрати для управлінців різних рівнів не набув для самих управлінців такого вагомого значення, як у зарубіжному управлінському циклі. Крім того використання даних калькуляційного обліку з метою планування має місце в абсолютно виняткових індивідуальних випадках.

Про непотрібність цього методу свідчать також нормативні матеріали, що регулюють сучасну облікову практику. Так, П(С)БО 16 «Витрати» не регламентує введення нормативного методу, оскільки міжнародні стандарти

обліку не передбачають нормативної регламентації виробничого обліку. В розроблених на їх основі нормативних матеріалах за галузями діяльності теж лише де інде згадують про нормативний метод.

По-п'яте, для того щоб метод застосовувався на практиці, його хтось має втілювати в життя. Прихильники управлінського обліку наполягають, що саме ці функції мають бути покладені на бухгалтера. Однак основними працівниками, які безпосередньо обізнані в питаннях витрат у виробництві та можуть оперативного впливати на них, є управлінський персонал, що безпосередньо займається організацією виробництва в місцях (центрах) відповідальності (заввиробництвом, начальники цехів, техніки, технологи, інженери різного рівня та інші).

Саме вони, мають дотримуватися високої культури управління собівартістю продукції на основі нормативного методу, що передбачає економічну грамотність кадрів, усвідомлення завдань, що стоять перед колективом у галузі раціоналізації використання ресурсів, однак на багатьох підприємствах такого рівня культури не досягли і, як наслідок, управління відхиленнями не організовано.

Нарешті ми підійшли до головної причини, чому нормативний метод обліку та контролю витрат як аналог системи «стандарт-кост» не зайняв у вітчизняному управлінні виробництвом того місця, яке йому по праву належить в усіх розвинених країнах. Вона полягає в тому, що одні не змогли розібратися (хто буде цю роботу виконувати), іншим не потрібні були такі дані. Однак незважаючи на це теорія наведених методів залишається незмінною, вони є універсальними і, на думку багатьох дослідників, можуть застосовуватися при будь-якому методі обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. В навчальній літературі такі методи називають попередільно-нормативним, позамовно-нормативним тощо.

Таким чином, нормативний метод обліку витрат тільки тоді буде найбільш ефективним, коли він не фрагментарно, а повністю відповідатиме зарубіжному зразку «стандарт-кост», який є надзвичайно прогресивним та

актуальним і на сьогодні. Це не тільки оперативне планування витрат, яке потрібне представникам управлінського апарату. Це також їх облік на бухгалтерських рахунках не за документами на фактичні витрати, а за нормативними документами з одночасним відображенням відхилень лише у фінансових результатах.

Для широкого використання у вітчизняній практичній діяльності цієї методики потрібно, з одного боку, щоб управлінці захотіли отримувати таку інформацію, а з іншого - зацікавити морально й матеріально бухгалтерський апарат у виконанні такої роботи.

Список літератури:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. с. 138 – 149
2. Домбровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: Навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни / За ред. В.М. Домбровського. – К.: КНЕУ, 2003. – с. 107 – 122
3. Корецький М.Х., Даций Н.В., Пель тек Л.В. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – с. 149 – 156