

УДК 65.398

Півнюк О.П.

Луцький кооперативний коледж

Львівської комерційної академії

## **ПЕРЕВАГИ ТА ПРОБЛЕМИ МЕТОДУ «СТАНДАРТ-КОСТ» НАД НОРМАТИВНИМ МЕТОДОМ ОБЛІКУ ЗАТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ**

Досліджено та систематизовано метод стандарт-кост та нормативний метод затрат, його переваги та проблеми на підприємствах споживчої кооперації

Ключові слова: стандарт-кост, нормативний метод затрат, підприємства споживчої кооперації, облікова теорія, методи обліку виробничих витрат.

Pivniuk O.

## **ADVANTAGES AND PROBLEMS OF METHOD «STANDARD COAST» OVER STATUTORY ACCOUNTING METHOD COSTS ENTERPRISES CONSUMER COOPERATION UKRAINE**

Studied and systematized method of standard-cost and standard cost method of its advantages and problems in the business of consumer cooperatives.

Key words: standard-cost, standard cost method, companies consumer cooperatives, accounting theory, methods of calculation of production costs.

Пивнюк О.П.

## **ПРЕИМУЩЕСТВА И ПРОБЛЕМЫ МЕТОДА «СТАНДАРТ-КОСТ» НАД НОРМАТИВНЫМ МЕТОДОМ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ УКРАИНЫ**

Исследованы и систематизированы метод стандарт-кост и нормативный метод затрат его преимущества и проблемы на предприятиях потребительской кооперации.

Ключевые слова: стандарт-кост, нормативный метод затрат, предприятия потребительской кооперации, учетная теория, методы учета производственных затрат.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Облік витрат на підприємствах споживчої кооперації є джерелом інформації, необхідної для управління виробництвом і формування цінової політики, служить

базою для оцінки обсягу необхідних матеріально-виробничих запасів, основою для розробки та реалізації заходів, щодо своєчасного виявлення непродуктивних витрат.

Україна інтегрується в світову економіку, для якої характерні процеси глобалізації ринків, що підсилюється конкуренцією, підвищення рівня механізації і автоматизації виробництва.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Ідея обліку витрат за нормами привела до розробки двох методів: у вітчизняній облікової теорії і практиці – «нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості», а в зарубіжній – системи «стандарт-кост».

Проблеми нормативного методу обліку та «стандарт-кост» досліджували вчені-кооператори ще дореволюційної Росії – С.А.Андрєєв, І.І.Василевський, А.М.Галаган, А.Ф.Ломовиський, Н.С.Лунський та ін. Вагомий внесок у вирішення цих проблем у подальші часи зробили вітчизняні вчені-економісти А.В.Алексєєва, М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинєць, Ю.А.Верига, С.Ф.Голов, Б.В.Гринів, Н.М.Грабова, С.М.Деньга, Л.В.Нападовська, В.О.Озеран, М.С.Пушкар, В.С.Рудницький, В.В.Сопко, Б.Ф.Усач, Н.В.Чебанова, М.Г.Чумаченко, а також зарубіжні науковці Р.Я.Вейцман, Д.П.Гафанович, К.Друрі, С.М.Капелюш, М.М.Рязов, Дж.Сигел, Я.В.Соколов, Дж.Фостер, Ч.М.Хорнгрен, Дж.Шим, А.Яругова [1; 2; 3].

Сучасні наукові досягнення не отримали належного розповсюдження. Застосовувана нині форма нормативного обліку є спрощеною, багато в чому формальною, що втратила контрольню-аналітичні функції.

Зазначені проблеми вимагають глибокого теоретичного обґрунтування і подальшого практичного дослідження. У зв'язку з цим тема статті є досить актуальною.

**Цілі статті.** Мета і завдання дослідження полягає у систематизації переваг та проблем методу «стандарт-кост» над нормативним методом обліку затрат на підприємствах споживчої кооперації.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Якісна оцінка господарських явищ виходить на перший план, тому кількісно-вартісний облік стає недостатнім. Однак бухгалтерський апарат продовжує займатися фіксацією витрат виробничих ресурсів, не оцінюючи доцільність та ефективність цих витрат. В постановах Уряду вказано на недоліки в організації бухгалтерського обліку: слабкий економічний аналіз, відсутність зв'язку між аналізом та інформацією бухгалтерського

обліку. З'являється критика планування досягнутого, непродуманої інвестиційної політики, обмеження прав і самостійності керівників.

Дискусія ця була безплідною, причини кризи бухгалтерської науки лежали не в галузі методології.

Та ж проблема на Заході давно привела до переходу від традиційного оперативного обліку до управлінського, аналітичного.

В основу системи нормативного обліку виробничих витрат покладені наступні найважливіші принципи:

- розробка нормативних калькуляцій на початок звітної періоду;
- систематичний та своєчасний облік змін норм і оперативне визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- передчасний контроль витрат на основі первинних документів і фіксація відхилень від норм в момент їх виникнення з одночасним виявленням причин та винних;
- щоденна інформація про відхилення від норм.

Нормативний облік передбачає, що поточне виявлення відхилень від норм та змін норм органічно включається в систему бухгалтерського обліку і в основу розрахунку звітної собівартості продукції.

Таким чином, система нормативного обліку створює умови для організації управління виробництвом за відхиленнями від норм у оперативному режимі. Саме в цьому полягає головна мета нормативного обліку.

Основні відмінності двох систем представлені нами в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняння методу «стандарт-кост» та нормативного методу обліку

Область порівняння	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
1	2	3
Цілеспрямованість системи	Система орієнтована на процес реалізації	Система зосереджена на виробництві
Функції управління, які реалізуються системою	Планування, аналіз, контроль	Облік, контроль
Види та кількість застосованих норм	Технологічні нормативи, кошториси затрат на управління, витрати на продаж, на опанування нових видів продукції	Дослідницько-статистичні норми, затрати за нормами споживання
Можливість обліку змін норм	Зміни норм відбуваються у виняткових випадках	Системний облік змін норм

Продовж. табл. 1

1	2	3
Порядок переоцінки залишків незавершеного виробництва	Переоцінка залишків незавершеного виробництва не відбувається	Залишки незавершеного виробництва переоцінюються за рівнем поточних норм
Обов'язковість документування відхилень	Документування відхилень не обов'язкове	Обов'язкове пер-винне документування відхилень
Можливість застосування для оцінки ТМЦ	Широко використовується для оцінки запасів ТМЦ залишків незавершеного виробництва та готової продукції	Для цих цілей не використовується
Зв'язок з калькулюванням	Безпосередньо не пов'язаний з калькулюванням фактичної собівартості одиниці продукції	Починається з калькулювання нормативної собівартості но-сія затрат та завершується складанням калькуляції фактичної собівартості одиниці продукції
Використання факторного аналізу	Використовується факторний аналіз	Факторний аналіз не використовується
Відображення на рахунках за факторами	По кожній статті затрат та за факторами (норми, ціни)	Лише по готовій продукції та матеріалах
Порядок списання відхилень	Відносяться на винних осіб чи списуються на фінансові результати	Списуються на виробничі рахунки
Рахунки, які застосовуються в бухгалтерському обліку	Система спеціалізованих рахунків для обліку затрат за нормами та виявлення відхилень від норм	Один спеціалізований рахунок на якому виявляється сума відхилень фактичної собівартості від вартості за обліковими цінами

Сутністю облікового методу, іменованого на Заході «стандарт-кост», є попереднє нормування і стандартизація виробничого процесу та його окремих стадій – постачання, виробництво, збут продукції. «Стандарт-кост» шляхом порівняння фактичних даних з нормативами і аналізу відхилень дозволяє оперативно реагувати на збої у виробництві і коректувати прийняті управлінські рішення.

Зміст системи стандарт-кост полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося, враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, зарплати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів. До того ж встановлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково. Взагалі нормативи, як правило, є незмінними протягом всього строку виготовлення цієї продукції. Тільки суттєві зміни (наприклад, освоєння нового виробу) потребують перегляду нормативів, але це вже зовсім інший продукт.

Перевага системи стандарт-кост перед іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в наступному.

По-перше, на підставі 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 доходи. При цій системі керівництво фірми забезпечується інформацією про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення, яка використовується для оперативного прийняття управлінських рішень.

По-друге, менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкуються заздалегідь із зазначенням нормативної кількості виробничих витрат. Картка нормативної собівартості виробу показує всі повні витрати на його виготовлення, що виключає повторне обчислення виробничих витрат по операціях або замовленнях. Коли операції автоматизовані, стандартні умови вводяться в програму ЕОМ, яка управляє виробничим процесом, будь-яке відхилення від стандартів виявляється моментально, поправки вносяться в процесі роботи.

По-третє, при правильній постановці системи потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, бо в межах цієї системи облік ведеться за принципом виключення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство і чим більш стандартизовані виробничі процеси, тим менш трудомістким стає облік і калькулювання.

Одна з основних переваг системи «стандарт-кост» полягає в тому, що якщо внаслідок суттєвих змін у ціновій політиці (інфляція) загальна сума витрат збільшиться, це не вплине на керівників цехів, оскільки вони несуть відповідальність не у вартісному вимірі, а у натуральних показниках. Перевитрати можна отримати, як уже зазначалося, тільки у

випадку суттєвих змін цього виробу, тобто якщо змінюється сам виріб [3, с. 56–78].

Таким чином, система «стандарт-кост» може вплинути на підвищення доходності підприємства за наступними трьома напрямками:

- виявлення перевитрат (несприятливих відхилень), які знижують прибуток підприємства;

- надання менеджерам точних даних про собівартість виробництва, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажу і встановлювати оптимальні ціни;

- мінімізація облікової роботи, яка пов'язана з калькулюванням.

Для вирішення всіх трьох задач система «стандарт-кост» є більш придатною в порівнянні з системою обліку минулих витрат.

Слід зазначити, що треба не тільки опанувати методику і техніку обліку за нормативними витратами, а й зрозуміти, в чому полягають відмінності вітчизняного нормативного методу і методу «стандарт-кост», наскільки вони суттєві та, головне, визначитися, в якому напрямку треба вдосконалювати нормативний метод в умовах ринкової економіки в Україні.

Порівняння вітчизняного нормативного обліку витрат на виробництво з американською системою «стандарт-кост» дозволяє встановити дуже суттєві відзнаки. Наприклад, при застосуванні нормативного методу обліку витрат за нормами та відхиленнями від них входить в загальну систему бухгалтерського обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Виявлена величина витрат від зміни норм, а також відхилень від норм за статтями витрат щомісячно списується або на собівартість продукції, або на винних. Для цього облік відхилень пропонувалось вести за калькуляційними статтями за напрямками з визначенням:

- об'єктів калькуляції у розрізі статей;
- цехів у розрізі об'єктів калькуляції і статей;
- причин і винних;
- елементів витрат.

Норми витрат переглядаються в міру здійснення організаційно-технічних заходів, тоді як при «стандарт-кост» це не передбачається. В міру здійснення заходів переглядаються також нормативні калькуляції на виробі, якщо у нормативне бюро надходять повідомлення про зміни норм витрат. Для прийняття управлінських рішень відхилення за місцями їх виникнення виявляються в оперативному порядку на підставі сигнальної та іншої документації. На відміну від системи «стандарт-кост» відхилення від норм за статтями витрат на окремих рахунках не обліковуються.

Величина витрат за відхиленнями відображається у оборотних відомостях витрат і випуску продукції з виробництва за окремими видами виробів, а також у калькуляціях фактичної собівартості цих виробів.

**Висновки.** Проведений аналіз переваг та недоліків двох методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції досить очевидно розкриває обставини, чому в системі управління виробництвом на наших підприємствах не зайняв належного місця аналог американської системи «стандарт-кост» – нормативний метод. Цьому завадили певні причини.

По-перше, труднощі впровадження «стандарт-кост» були обумовлені такою вимогою до бухгалтерського обліку, як достовірність. Вважається, що на це вплинуло те, що наукові впровадження не так жорстко вимагалися, як виконання інших обов'язкових нормативних документів. Надзвичайно деталізований облік потрібен був лише для одного – оперативного реагування на діючі у виробництві процеси та пошуку винних у перевитратах, які б їх відшкодували. Слід зауважити, що у західній практиці при виникненні відхилень різницю відносять на фінансові результати, а не шукають винних, адже їх може і не бути.

По-друге, нормативний облік витрат як аналог «стандарт-кост» і постачальник оперативної інформації про витрати для управлінців різних рівнів не придбав для самих управлінців такого вагомого значення, як у закордонному управлінському циклі, тобто виявився непотрібним. Якби керівники підприємств хотіли працювати за жорсткими нормами, вони, безумовно, вводили б цей облік.

Отже, ми підійшли до головної причини, чому нормативний метод не зайняв у вітчизняному управлінні виробництвом того місця, яке йому належить за правом у всіх розвинутих країнах. Причина полягає в тому, що одні не змогли розібратися, хто буде виконувати цю роботу (бухгалтери або спеціалісти управлінського кола – менеджери, техніки, інженери), а іншим не потрібні були такі дані. Однак, не дивлячись на це, теорія наведених методів залишається незмінною, вони є універсальними і, за думкою багатьох дослідників можуть застосовуватися при кожному методі обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

В підсумку слід зазначити наступне: нормативний метод тільки тоді буде найбільш ефективним, коли він не фрагментарно, а повністю буде відповідати закордонному взірцю «стандарт-кост», який є надзвичайно прогресивним і актуальним у теперішній час. Це не тільки оперативне планування витрат, яке необхідно керівникам. Це також їх облік на бухгалтерських рахунках не за документами за фактичними витратами, а за нормативними документами з одночасним відображенням відхилень лише у фінансових результатах.

Для широкого використання у вітчизняній практичній діяльності цій методиці потрібно, з одного боку, щоб керівники захотіли отримувати таку інформацію, а з іншого – зацікавити морально і матеріально бухгалтерський апарат у виконанні такої роботи.

1. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф.Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.,
2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. посібн. / В.В.Сопко, О.В.Сопко. – К.: Знання України, 2003. – 448 с.
3. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с.