

УДК: 657.21

МЕТОД ОБЛІКУ ВИТРАТ "СТАНДАРТ-КОСТ": ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ

ВАЛЕНТИНА МАНАКІНА,*старший викладач кафедри обліку і аудиту
Донецького державного університету управління***ІРИНА КОЛОМОЙЦЕВА,***Донецький державний університет управління*

У статті досліджено актуальне питання вдосконалення управлінського обліку й контролю витрат підприємства. Із цієї метою показано сутність методу обліку витрат "стандарт-кост" і проведено порівняльний аналіз прийнятого в управлінському обліку вітчизняних підприємств нормативного методу й методу "стандарт-кост". Акцентовано більш прогресивний характер останнього й запропоновано заходи легітимації методів обліку витрат на законодавчому та професійному рівнях.

Ключові слова: витрати, облік, контроль, нормативний метод, метод "стандарт-кост".

Постановка проблеми. Система "стандарт-кост" виникла на початку ХХ ст. у США. Це був один із принципів наукового менеджменту, запропонований Ф. Тейлором, Г. Емерсоном та ін. Перші згадування про систему "стандарт-кост" зустрічаються в книзі Г. Емерсона "Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати". Уперше повну систему нормативного визначення витрат описав у 1911 р. Ч. Гаррісон. У статті "Облік собівартості на допомогу виробництву" (1918 р.) він детально охарактеризував цю систему [1, с. 138].

Як бачимо, пройшло майже сторіччя відтоді, як Г. Емерсон звернув увагу промислового світу на невідповідність традиційних, за його формулюванням, систем "посмертного" калькуляційного обліку потребам промисловості, коли необхідно оперативно контролювати й регулювати витрати на підприємстві шляхом їхнього передбачення й попереднього визначення можливих результатів, що планують одержати, і створив метод обліку витрат "стандарт-кост". Цей метод був упроваджений у практику діяльності західних підприємств й ефективно використовується сьогодні [2, с. 3].

Однак ця методика не отримала належного визнання в економічному обліку ЄСРП і не використовується в економіці України до сьогодні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемі методу обліку витрат "стандарт-кост" присвячена значна кількість публікацій, серед яких дослідження Т. Слезко [2], І. Белоусової, Т. Марендич, Ф. Ф. Бутиця [4], Л. П. Радецької, Л. В. Гедзя [3]. У цих роботах докладно показано шляхи та методи впровадження системи у виробництво з урахуванням сучасних нестабільних умов діяльності, зумовлених впливом інфляційних процесів та змін у законодавстві.

Разом із тим, сучасні тенденції коливання статей витрат промислового підприємства та специфіка їх формування зумовлюють подальше вивчення сутності, переваг і недоліків методу обліку витрат "стандарт-кост", виявлення причин, чому названий метод

не знаходить належного використання в оперативному управлінні виробничими процесами. Це і є **метою** даної статті.

Виклад основного матеріалу дослідження. Тенденції вирішення проблем організації роботи й управління виробництвом обумовили в США на початку 20-х років ХХ ст. перегляд методів обліку виробничих витрат. Для обчислення собівартості одиниці продукції, установа цін, оперативного управління й контролю по витратах почали розробляти нормативи матеріальних і трудових витрат [3, с. 92-93].

Метод обчислення стандартної собівартості одиниці продукції в США і Великобританії одержав назву "стандарт-кост".

Термін "стандарт-кост" дослівно означає стандартні вартості: "стандарт" - кількість необхідних виробничих витрат для виготовлення одиниці продукції чи заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції або надання послуг; "кост" - це грошове вираження виробничих витрат, що припадають на одиницю продукції.

Британський інститут присяжних бухгалтерів розглядає "стандарт-кост" як підготовку й використання системи обліку стандартних витрат, їх порівняння з фактичними витратами й аналіз відхилень фактичної кількості виробів від стандартних за причинами та місцями їхнього виникнення.

Зміст системи "стандарт-кост" полягає в тому, що враховується лише те, що повинно відбутися, а не те, що відбулося, ураховується не реальне, а належне й обґрунтовано відображається відхилення, що виникло. В основі лежить чітке, тверде впровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, роботи, зарплати й інших витрат, пов'язаних із виготовленням будь-якої продукції чи напівфабрикатів. До того ж установлені норми не можна недо виконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково.

Поняття "стандартні витрати" з'явилося в другій половині ХІХ сторіччя, коли за ініціативою Фредери-

№ 5 (96) липень-серпень 2009 р.

ка У. Тейлора розгорнувся рух за наукові методи управління. У той час фабрична система - один із основних результатів промислової революції - дозволила досягти значного росту продуктивності праці. Проте менеджери не вміли оптимально використовувати виробничий потенціал підприємств. Тейлор та інші піонери наукових методів управління розробили методологію встановлення технічних вимог до робіт у показниках часу, необхідного для їх виконання. З'явилися стандарти часу виконання робіт - кількісні стандарти. Їх можна було порівнювати з фактичними витратами. Це був перший крок на шляху формування оперативного управлінського контролю за діяльністю підприємств [4, с. 239].

Таким чином, "стандарт-кост" - це система управлінського обліку, спрямована на регулювання прямих витрат виробництва шляхом зіставлення до початку виробництва стандартних калькуляцій та обліку фактичних витрат із виділенням відхилень від стандартів.

Систему "стандарт-кост" спочатку широко застосовували на машинобудівних підприємствах, а потім і в інших галузях промисловості для обчислення собівартості продукції, контролю за виробництвом й управління ним.

Система "стандарт-кост" є одним із важливих інструментів контролю й управління витратами. Її перевагами порівняно з іншими традиційними методами обліку й контролю є те, що:

1. Основою виявлення відхилень від стандартів у процесі витрати ресурсів є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, а не їхнє документуван-

ня. Перед менеджерами постає задача не документувати відхилення, а запобігати їм.

2. У бухгалтерському обліку виявлені відхилення відображають не всі компанії, а лише ті, котрі використовують поточні стандарти.

3. Виділення спеціальних синтетичних рахунків для обліку відхилень здійснюють за статтями калькуляції, за факторами відхилень [3, с. 122].

4. На підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво й реалізацію виробів, розрахувати собівартість одиниці виробу з метою встановлення договірних цін, а також скласти проект звіту про доходи. Завдяки цій системі керівництво фірм забезпечене інформацією про величину відхилень від нормативів, причини їх виникнення й використовує її для прийняття оперативних управлінських рішень.

5. Порівняно простою є техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості з указівкою нормативної кількості виробничих витрат друкуються заздалегідь.

6. Система "стандарт-кост" передбачає менший штат працівників, оскільки в межах цієї системи облік ведеться за принципом виключення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство й чим більш стандартизованими є виробничі процеси, тим менш трудомістким є облік витрат і калькулювання собівартості продукції.

Основні цілі застосування системи "стандарт-кост" у різних країнах наведені в табл. 1.

Таблиця 1. - Ранжирування цілей застосування системи "стандарт-кост" [1, с. 139].

Цілі застосування системи	США	Канада	Японія	Англія
Управління витратами	1	1	1	2
Установлення цін і цінова політика	2	3	2	1
Бюджетне планування й контроль	3	2	3	3
Підготовка фінансової звітності	4	4	4	4

Як бачимо, у 3-х країнах (США, Канаді і Японії) управління витратами стоїть на першому місці.

Система "стандарт-кост" може вплинути на підвищення прибутковості підприємства шляхом:

- виявлення перевитрат, що знижують прибуток підприємства;

- мінімізації облікової роботи, що пов'язана з калькулюванням собівартості продукції;

- надання менеджерам точних даних про собівартість продукції, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажів і встановлювати оптимальні ціни.

До переваг системи "стандарт-кост" відносять також забезпечення інформацією про очікувані витрати на виробництво й реалізацію виробів; установлення ціни на підставі заздалегідь обрахованої собівартості одиниці продукції; складання звіту про доходи й витрати з виділенням відхилень від нормативів і причин їхнього виникнення [3, с. 122-123].

Система "стандарт-кост" має й недоліки. Наприклад, важко скласти стандарти відповідно до технологічної карти виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва й вартості залишків готових виробів на складі. Окрім того, не на всі виробничі витрати можна вста-

новлювати стандарти, що обумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках, замість науково встановлених стандартів на кожен виріб, застосовується середня вартість, що є базою для визначення цін на виріб.

Попри ці недоліки, керівники закордонних фірм використовують систему "стандарт-кост" як могутній інструмент контролю витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції, управління та планування з метою одержання максимального прибутку.

Історично "стандарт-кост" є попередником вітчизняної системи нормативного обліку. У 1931 р. Інститут техніки управління почав детальне вивчення можливих шляхів реалізації та практичного застосування системи "стандарт-кост", що у вигляді нормативного методу обліку представив професор М. Х. Жебрак.

Порівнявши вітчизняний нормативний метод обліку витрат і "стандарт-кост", можна зробити такі висновки:

- обидва методи враховують витрати в межах норм;

- обидва методи пропонують облік повних витрат;

- в обліку методом "стандарт-кост" витрати понад установлені норми відносяться на результати фінансово-господарської діяльності й не включаються у витрати на виробництво на відміну від нормативного методу;

- на відміну від "стандарт-кост" традиційна система нормативного обліку не орієнтована на процес реалізації (зосереджена на виробництві), тому не дозволяє обґрунтовувати ціни [4, с. 243-244];

- при застосуванні системи обліку "стандарт-кост" не здійснюється окремих облік змін норм витрат, оскільки норми витрат установлюються на тривалий період і переглядаються тільки при важливих змінах в організації виробництва.

Метод обліку витрат "стандарт-кост", як ми бачимо, має значно більше переваг, ніж недоліків. Чому ж він так і не знайшов гідного місця в оперативному управлінні виробничими процесами як у СРСР, так і в Україні до сьогодні?

На думку кандидата економічних наук, доцента Т. Слезко існує п'ять основних причин того, що метод обліку "стандарт-кост" так і не зайняв у вітчизняному обліку центрального місця, як у західних країнах. Розглянемо три найбільш важливих, на наш погляд, причини.

1. Труднощі впровадження "стандарт-кост" були обумовлені такою вимогою до бухгалтерського обліку, як вірогідність, і це при тому, що, як відзначали вчені, абсолютної точності при визначенні собівартості окремих продуктів виробництва досягти неможливо. Однак у соціалістичній плановій економіці такого не можна було навіть припустити. На шляху формування собівартості стояли суворі контролери, хоча такі ж контролери були й у західному суспільстві. Отже, для досягнення вірогідності інформації облік витрат по нормах і відхиленнями від норм був занадто деталізованим: не тільки по кожному об'єкту, але й по кожному первинному документу.

Надзвичайно деталізований облік потрібний був лише для одного - оперативного реагування на процеси, що відбуваються у виробництві, і пошуку винних у перевитратах, які б їх відшкодували. У західній же практиці при виникненні відхилень різницю відносять на фінансові результати, а не шукають винних, адже їх може й не бути. Якщо у вітчизняній практиці всі без винятку відхилення витрат від норм повинні бути задокументовані, то в західному обліку такі відхилення не документуються й списуються на результати діяльності. Це пов'язано з тим, що в західній практиці відбивається на рахунках собівартості списання витрат не за фактом, а за нормами, відхилення від норм відносяться на фінансові результати. Окрім того, якщо відхилення несуттєві, вони взагалі не враховуються.

2. Тоді як західні фахівці з методу "стандарт-кост" дотримуються жорстких, важко здійснюваних або "ідеальних норм", у соціалістичній економіці норми часто були завищені, а списання по них, навпаки, приводило не до економії, а до частих розкрадань у вигляді надлишкового випуску продукції за рахунок такої економії. Причиною цього була соціалістична власність, що належала всім і нікому одночасно, тому поряд із вірогідністю бухгалтерського обліку не було реальної відповідальності по витратах ні на рівні цехів, ні на рівні вищого керівництва.

3. Нормативний облік витрат як аналог "стандарт-кост" і постачальник оперативної інформації про витрати для керівників різних рівнів не набув для самих керівників такого вагомого значення, як у закордонному управлінському обліку, тобто виявився непотрібним. Якби керівники підприємств хотіли працювати за жорсткими нормами, вони б і вводили цей облік. Тому ще при першому згадуванні про нормативний метод, функція калькуляційного обліку, яка полягає в забезпеченні планування майбутнього стану господарських операцій, залишається не затребуваною [2, с. 6-7].

Висновки

Таким чином, проаналізувавши всі переваги й недоліки методу обліку витрат "стандарт-кост", порівнявши його з вітчизняним нормативним методом, можна сказати, що нормативний метод лише частково відповідає закордонному методу, що сьогодні є досить прогресивним, оскільки він більш адаптований до нестабільних умов діяльності вітчизняних підприємств і поєднує поширені методи загальної купівельної спроможності та поточної вартості на ринку. Тому необхідно, по-перше, на законодавчому рівні регламентувати основні положення нормативного методу (чого на сьогоднішній день, на жаль, не спостерігається) і, по-друге, привести до найбільш повної відповідності закордонному зразку "стандарт-кост" вітчизняний нормативний метод обліку витрат, у результаті чого він стане більш ефективним.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Атамас П. Й. Управлінський облік / П. Й. Атамас. - Д. - К. : Центр навчальної літератури, 2006. - 440 с.
2. Слезко Т. Методы учета затрат "стандарт-кост" и нормативный: история и современность / Т. Слезко // Бухгалтерский учет и аудит. - 2007. - № 7. - С. 3-8.
3. Радецька Л. П. Управлінський облік / Л. П. Радецька, Л. В. Овод. - К. : ВЦ "Академія", 2007. - 352 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. - Житомир : ЖІТІ, 2000. - 448 с.

V. Manakina, I. Kolomojceva

METHOD OF ACCOUNT OF CHARGES OF "STANDART-KOST": ADVANTAGES AND FAILINGS

In the article probed pressing question of perfection of administrative account and control of charges of enterprise. With this purpose essence of method of account of charges of "standart-kost" is shown and a comparative analysis is conducted accepted in the administrative account of domestic enterprises of normative method and method of "standart-kost". More progressive character is accented last and the measures of legitimation of methods of account of charges are offered on legislative and professional levels.

Key words: charges, account, control, normative method, method of "standart-kost".

© В. Манакіна, І. Коломоїцева
Надійшла до редакції 07.04.2009

№ 5 (96) липень-серпень 2009 р.