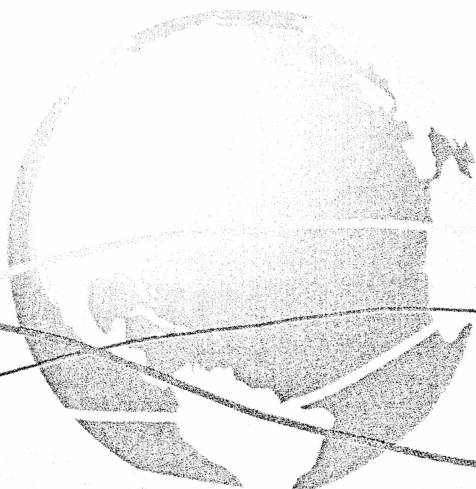


УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
САДІВНИЦТВА
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І ПІДПРИЄМНИЦТВА

СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

Колективна монографія

Частина 2



УДК 332(477):316.42
ББК 65.9(4 Укр):11
С 89

*Друкується за рішенням вченої ради
Уманського національного університету садівництва
(протокол №2 від 24 жовтня 2013 року)*

Рецензенти:

доктор економічних наук, професор Шурик М.В.;
доктор економічних наук, професор Жудро М.К.;
доктор економічних наук, професор Нестерчук Ю.О.

Автори вміщених матеріалів висловлюють свою думку, яка не завжди збігається з позицією редакції. За зміст матеріалів відповідальність несуть автори. Матеріали подаються в авторській редакції.

**Стан та перспективи розвитку економіки України в умовах
С 89 глобалізації: теорія та практика / Під ред. д.е.н., професора
О.О. Непочатенко. – Умань: Видавничо-поліграфічний центр «Візаві», 2014. –
Частина 2. – 324 с.**

ISBN 978-966-304-048-6

У монографії викладені результати досліджень сучасних проблем розвитку економіки в умовах глобалізації. Висвітлені соціально-економічні аспекти функціонування економіки. Розглянуто роль та місце фінансової та податкової політики у забезпеченні поступального розвитку економічної системи. Досліджено вплив інноваційної та інвестиційної політики на формування конкурентоспроможного виробництва продукції. Значну увагу приділено теоретичним та практичним аспектам розвитку підприємницької діяльності як основи успішного функціонування економіки країни.

Розраховано на студентів, аспірантів, викладачів, наукових співробітників та фахівців, які займаються питаннями розвитку економіки.

УДК 332(477):316.42
ББК 65.9(4 Укр):11

ISBN 978-966-304-048-6

© Автори статей, 2014

**Система «стандарт-кост» - метод ефективного
управління витратами**

System "standard-cost"- method of effective cost management

Ефективне використання ресурсів виробничого підприємства – одне із найважливіших завдань ринкової економіки. Науковцями різних країн в різні часи започатковані наукові методи управління витратами, що є актуальними і на сьогодні та знаходять свій постійний розвиток і удосконалення.

Актуальність дослідження полягає в всебічному поглибленому вивченні світового досвіду стандартизації витрат з метою подальшої його імплементації у вітчизняну облікову практику.

Метод нормативного визначення витрат започаткований як один із принципів наукового менеджменту Ф.Тейлором, Г. Емерсоном та іншими інженерами, що дали поштовх для розвитку системи нормативного обліку на початку ХХ століття в США. Стандарти застосовувались з метою найефективнішого використання праці і матеріалів.

Термін «стандарт-кост» складається з двох слів: «стандарт», що означає кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних, трудових) для виробництва одиниці продукції, або раніше розраховані витрати на виробництво одиниці продукції або надання послуг, а слово «кост» - це грошовий вираз виробничих витрат, що відносяться на одиницю продукції. Таким чином, «стандарт-кост» в повному розумінні змісту слова означає стандартна вартість витрат.

Дана система спрямована перш за все на контроль за використанням прямих витрат на виробництво, а суміжні калькуляції – для контролю накладних витрат.

В основу системи «стандарт-кост» покладено принцип обліку і контролю за витратами в межах встановлених норм та нормативів і відхилень від них.

Тодішні прихильники традиційної бухгалтерії всю процедуру калькулювання собівартості зводили до розрахунку фактичної («минулої», «історичної») собівартості. Г. Емерсон вважав, що традиційна бухгалтерія має той недолік, що ніякого зв'язку між тим, що є, і тим, що має бути не встановлює. Ним запропоновано паралельний облік фактичної і доцільної («майбутньої») собівартості, що має зв'язок між тим, що було і тим що буде. Облік має бути орієнтований на майбутнє, що означає – передбачати значить упереджувати. Відповідно, весь господарський процес повинен бути підконтрольним ще до його початку.

Бухгалтерія ніяких норм, окрім тих що досягнуті в минулому не може надати, відповідно адміністрація не може отримати інформацію про стан продуктивності. Г. Емерсон для виміру продуктивності запропонував співвідношення - V_f/V_c , тобто відношення фактичних витрат до стандартних. Робота є продуктивною, якщо це співвідношення буде меншим одиниці. Чим менша різниця між фактичними і стандартними витратами тим вища продуктивність. Стандартні витрати ніколи не можуть бути більше фактичних.

Вперше повну діючу на тепер систему нормативного визначення витрат в 1911 році розробив і впровадив в США Ч.Гаррісон. В статтях, присвячених темі: «Облік собівартості на допомогу виробництву» (1918р.) ним не лише було звернуто увагу на неув'язку системи обліку «історичної» собівартості, але й наводились багаточисельні описи варіантів організації системи «стандарт-кост».

Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер говорять, що бухгалтерська література часто помилково поділяє бухгалтерські системи калькулювання на три взаємовиключні методи позамовний, попроцесний і нормативний. Вони

стверджують, що така класифікація некоректна, так як нормативний облік може бути використаний в широкому спектрі організацій і умов в поєднання з іншими методами виробничого обліку, позамовним або будь-яким іншим.

Існують значні відмінності абсорпшен-стандарт-костинг від системи абсорпшен-нормальний та абсорпшен-факт-костинг, що наведено в таблиці 1. [1, с.154-155].

1. Порівняння варіантів абсорпшен-костинг (absorption costing)

Елементи витрат	Варіанти методу абсорпшен-костинг		
	Фактичний	Нормальний	Стандартний
Основні матеріали	Фактичні витрати×фактичні ціни	Фактичні витрати×фактичні ціни	Фактичний випуск×стандартні норми×нормативні ціни
Пряма оплата праці виробничого персоналу	Фактичні витрати праці×фактичні розцінки	Фактичні витрати праці×фактичні розцінки	Фактичний випуск×нормативні витрати праці×нормативні розцінки
Змінні загальновиробничі витрати	Фактична база розподілу×фактичний коефіцієнт накладних витрат	Фактична база розподілу×плановий коефіцієнт накладних витрат	Фактичний випуск×нормативний рівень фактора розподілу×нормативний коефіцієнт накладних витрат
Постійні загальновиробничі витрати			

Ідея «стандарт-кост» у Ч. Гаррісона трансформувалась в наступних положення: всі фактичні витрати в обліку повинні бути співставленні зі стандартами; відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат зі стандартними, повинні бути розмежовані за причинами.

Ч. Гаррісон на відміну від Г.Емерсона допускав випадки, коли стандартна собівартість перевищує фактичні витрати, що розширює можливості застосування стандартів в обліку.

В основі системи «стандарт-кост» лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями: основні матеріали; оплата праці основних виробничих робітників; виробничі накладні витрати; комерційні витрати.

Попередньо розраховані норми розглядаються як твердо розраховані ставки, з тим щоб привести фактичні витрати у відповідність зі стандартами. При виникненні відхилень стандартні норми не змінюють, вони залишаються

відносно постійними на весь встановлений період, за виключенням виправданих змін, викликаних новими економічними умовами, значним підвищенням або зниженням вартості матеріалів, робочої сили або зміною умов виробництва.

Відхилення між фактичними і передбачуваними витратами, що виникають у кожному звітному періоді, на протязі року накопичуються на окремих рахунках відхилень і повністю списуються не на витрати виробництва, а безпосередньо на фінансові результати підприємства.

Систему «стандарт-кост» можна подати в наступному вигляді:

1. Виручка від реалізації продукції.
2. Стандартна собівартість продукції.
3. Валовий прибуток (п.1-п.2)
4. Відхилення від стандартів.
5. Фактичний прибуток (п.3-п.4).

Калькуляція, розрахована за допомогою стандартних норм, є основою оперативного управління виробництвом і витратами. Виявлені в поточному періоді відхилення від установлених стандартних норм витрат підлягають аналізу з метою з'ясування причин їх виникнення. Це дозволяє адміністрації оперативно усувати недоліки у виробництві, приймати міри по їх усуненню у майбутньому.

Система «стандарт-кост» в зарубіжній практиці не регламентована нормативними актами, в зв'язку з чим не має єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів. В результаті цього навіть в межах однієї компанії діють різноманітні норми: базисні, поточні, ідеальні, прогнозні, досяжні і полегшені стандарти.

Очікувані витрати визначають на основі стандартів (норм та нормативів), розрахованих для фірми. Ці стандарти являються основою функціонування системи і розкривають її зміст. Всю сукупність стандартів поділяють на наступні групи:

1. *Залежно від прийнятого в розрахунок рівня цін.*

Ідеальні – передбачають найбільш сприятливі ціни на матеріали, тарифи на послуги, тарифи на оплату праці, кошторисні ставки накладних витрат.

Нормальні стандарти розраховують за середніми на протязі економічного циклу цінах.

Поточні – передбачають розрахунок на основі цін певного облікового періоду, як очікуваних, так і діючих в цей період.

Базисні стандарти – стандарти, встановлені на початку року і на протязі року залишаються незмінними. Зазвичай вони застосовуються для розрахунку індексів цін.

2. Від рівня використання потужності.

Теоретичні – досягаються підприємством за хорошого або ідеального їх виконання. Вони є метою підприємства, базуються на повному використанні потужностей, нормативного часу на перерву, не передбачають витрат часу на брак, простої, неполадки.

Стандарти минулого середнього виконання розраховуються за статистичними даними і включають попередні витрати на брак, простої, неполадки тобто всі недоліки попереднього періоду.

Стандарти нормального виконання передбачають очікуваний середній рівень напруженості норм в наступних періодах.

3. Від обсягів виробництва продукції.

Обсяги виробництва продукції мають першочерговий вплив на підходи при розробці стандартів.

Теоретичні стандарти визначаються теоретичною потужністю підприємства. Вони або недосяжні або досяжні одноразово.

Практичні стандарти досягаються підприємством за хорошого виконання, вони наближаються за своїм рівнем до теоретичних стандартів за хорошого виконання, базуються на реально досягнутих обсягах виробництва і допускають непоправні втрати.

Нормальні стандарти розраховуються за досягнутого рівня обсягів виробництва продукції, виходячи із середньої величини вищого і нижчого обсягу виробництва на протязі циклу.

Очікувані стандарти розраховуються на основі конкретних умов виробництва за очікуваних обсягів виробництва продукції [2, с.311-312].

При встановленні норм широко використовуються фізичні (кількісні) стандарти, що дозволяють виміряти в натуральному виразі витрати матеріалів, кількість робочої сили і обсяги послуг, необхідних для виробництва даного виробу. Для встановлення стандартної вартісної норми ці фізичні стандарти перемножують на коефіцієнти в грошовому виразі.

Стандарти накладних витрат наводяться в грошовому вимірі. Це пов'язано з комплексним складом цих витрат. Виключення складають важливі складові частини накладних витрат (наприклад, витрати на оплату праці у складі накладних витрат), за якими в окремих випадках можуть встановлюватися кількісні стандарти.

В умовах ринкової економіки ціни на матеріали знаходяться під впливом безперервних коливань в залежності від попиту і пропозиції. Тому стандарти на матеріали встановлюються частіше виходячи з рівня цін, що діють в момент розробки стандартів, або виходячи з середніх цін, які будуть переважати в поточному періоді використання норм. Відповідно стандарти ставок заробітної плати по операціях технологічного процесу часто являються середніми розцінками.

Норми витрат матеріалів і оплати праці виробничих робітників зазвичай встановлюються на одиницю продукції (один виріб). Для контролю за накладними витратами розробляються кошторисні ставки на певний період, виходячи з визначених обсягів виробництва продукції. Кошториси накладних витрат носять постійний характер. Але при зміні обсягів виробництва застосовують плаваючі стандарти. В основу розробки яких покладена класифікація витрат на змінні і постійні. Кошторисна ставка накладних витрат

(норма) визначається як сума змінної її частини по раніше встановлених нормах на одиницю продукції і постійних витрат.

Облік фактичних витрат на виробництво базується на наступних принципах: повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку; облікова реєстрація їх у період виникнення в процесу виробництва; деталізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактичних витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання; порівняння фактичних показників з плановими [3, с.530]

Для розрахунку стандартної собівартості продукції нормативні витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати додаються. Відхилення що виникають розраховуються за алгоритмами, наведеними в таблиці 2.

2. Розрахунок відхилень від норм витрат у системі «Стандарт-кост»

№ п/п	Відхилення	Розрахунок відхилень
По ціні на матеріали		
1.	За ціною використаних матеріалів	(Нормативна ціна за одиницю матеріалів – фактична ціна за одиницю матеріалів) × кількість витрачених матеріалів
2.	По кількості витрачених матеріалів	(Нормативна кількість матеріалів необхідна для фактичного випуску продукції - фактичне витрачання матеріалів) × нормативна ціна одиниці матеріалів
3.	Сукупні відхилення витрачання матеріалів	(Нормативні витрати на одиницю матеріалу – фактичні витрати на одиницю матеріалу) × фактична кількість витрачених матеріалів на випуск
По праці		
1.	По ставкам заробітної плати	(Нормативна погодинна ставка заробітної плати – фактична почасова ставка заробітної плати) × фактично відпрацьований час
2.	По продуктивності праці	(Нормативний час на фактичний випуск продукції – фактично відпрацьований час) × нормативна почасова ставка оплати праці
3.	Сукупні відхилення по витратам на оплату праці	(Нормативні витрати праці на одиницю продукції – фактичні витрати праці на одиницю продукції) × фактичні обсяги випуску продукції
По накладних витратах		
1.	По постійних накладних витратах	(Кошторисна ставка постійних накладних витрат на одиницю продукції – фактична ставка постійних накладних витрат на одиницю продукції) × фактичні обсяги випуску продукції
2.	По змінних накладних	(Кошторисна ставка змінних накладних витрат на одиницю

	витратах	продукції – фактична ставка змінних витрат на одиницю продукції) × фактичні обсяги випуску продукції
По валовому прибутку		
1.	По ціні реалізації	(Нормативна ціна одиниці продукції – фактична ціна одиниці продукції) × фактичні обсяги реалізації
2.	По обсягах реалізації	(Обсяги кошторисної реалізації – обсяги фактичної реалізації) × нормативний прибуток на одиницю продукції
3.	Сукупне відхилення валового прибутку	Сукупний нормативний валовий прибуток – сукупний валовий прибуток

Головне в системі «Стандарт-кост» - контроль за найбільш точним виявленням відхилень від встановлених стандартів витрат, що сприяє удосконаленню і самих стандартів витрат. За відсутності такого контролю застосування «Стандарт-кост» буде мати умовний характер і не дасть відповідного ефекту.

Принципи цієї системи є універсальними, а тому їх застосування доцільно при будь-якому методі обліку витрат і способі калькулювання собівартості продукції.

В той же час система «стандарт-кост» є системою калькулювання повних витрат. О.М. Губачова та С.І.Мельник говорять: «Так, система обліку повних витрат, основана на розподілі витрат на прямі та непрямі, передбачає включення до собівартості продукції усіх виробничих витрат – як змінних, так і постійних. Відповідно, всі виробничі витрати розподіляються між виробами і включаються у собівартість незавершеного виробництва та готової продукції. Це підтверджує, що система обліку повних витрат здебільшого орієнтована на виробництво, а її принципи обліку сприяють відображенню технологічних аспектів виробничого процесу. Вони повною мірою проявилися у методах обліку і калькулювання за замовленнями та процесами» [4, с.386].

Разом з тим цій системі притаманні свої недоліки, а саме:

на практиці дуже важко встановити стандарти відповідно технологічної карти виробництва;

зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, а також інфляцією, ускладнюють розрахунок собівартості залишків готових виробів на складі та незавершеного виробництва;

стандарти можна встановити не на всі виробничі витрати, в зв'язку з чим ускладнюється контроль за такими витратами;

при виконанні компанією великої кількості різних за характером і типом заказів за порівняно короткий час встановлювати стандарти на кожне замовлення практично неможливо. В цих випадках замість науково-обґрунтованих стандартів на кожне замовлення (виріб) установлюють середню вартість, що вважається базисом для визначення ціни замовлення (виріб).

Не зважаючи на ці недоліки, керівники фірм і компаній застосовують систему «стандарт-кост» як потужний інструмент контролю за витратами виробництва і калькулювання собівартості продукції, а також для управління, планування і прийняття необхідних рішень.

З часу свого виникнення система «стандарт-кост» успішно розвивалась і на тепер широко використовується багатьма провідними фірмами країн з розвинутою ринковою економікою. Аналогом системи «стандарт-кост» на підприємствах України є нормативний метод, що має деякі розбіжності з його родоначальником, але успішно застосовується вітчизняною обліковою практикою.

Література:

1. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./Под ред. Я.В.. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.: ил. – (Серия по бухгалтерському учету и аудиту)
2. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие – М, 1997. – 392с.
3. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність. Підручник. 5-е вид. допов. І перероб. – К.: Алерта, 2011. – 976с.
4. Губачова О.М., Мельник С.І. Облік у зарубіжних країнах: Підручник, - К.: Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.