

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА НОРМАТИВНОГО МЕТОДУ ОБЛІКУ ЗАТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТА МЕТОДУ “СТАНДАРТ-КОСТ” І ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В МОЛОЧНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

© Мошковська О.А., 2007

Розглянуті сутність особливостей методу “стандарт-кост” і нормативного методу обліку затрат, з урахуванням їх тотожностей і розбіжностей. На основі нагромадженого досвіду визначені доцільність і перспективність застосування нормативного методу обліку затрат та калькулювання собівартості продукції на вітчизняних молокопереробних підприємствах.

The essence, peculiarities of method “standart – cost” and normative method of registration costs including analysis of their identical and characteristic features are being discussed in the article. It is advisable according on accumulating experience to apply normative method of registration costs on and calculation of production costs Ukrainian milk manufacturing plants.

Постановка проблеми. Молокопереробна галузь, яка є однією з провідних складових III сфери АПК, повинна забезпечувати відповідний рівень продовольчої безпеки держави. Підприємства галузі в 2005 р. досягли 15,6 % приросту виробництва порівняно з 2004 р., зокрема сирів жирних виготовлено на 21,7 % більше, молока питного на 23,9 %, молочних консервів та масла вершкового відповідно на 3,5 % і 2,6 %.

Проте 2006 р. був для вітчизняної молочної промисловості особливим. Це пов'язано з тим, що протягом всього року діяла заборона на постачання на територію Російської Федерації вітчизняної молочної продукції і тільки окремі підприємства галузі після отримання позитивних рішень за результатами ветеринарного контролю, який проводили російські фахівці, відновили постачання молочних продуктів на внутрішній ринок Росії. Проте повністю відновити обсяги експортних постачань неможливо. Це пов'язано з тим, що в теперішній час значна частина внутрішнього російського ринку насичена твердими сирами та маслом тваринним виробництва Австрії, Німеччини, країн Прибалтики, Польщі та інших членів ЄС, а також Нової Зеландії та Австралії.

Молочній промисловості притаманні проблеми, які відтворюють сучасний стан переробних підприємств АПК. До них, зокрема, потрібно зарахувати: непаритетний рівень взаємовідносин з постачальниками молочної сировини, постійний перерозподіл ринків збуту готової продукції всередині держави, політичні чинники, які значним чином впливають на обсяги експортних постачань, а також не вирішеність внутрішньоорганізаційних проблем, пов'язаних з управлінням витратами, доходами та фінансовими результатами.

Аналіз досліджень і публікацій. На етапі реформування економічних відносин кожний суб'єкт господарювання повинен постійно дбати про свій рівень конкурентоспроможності та знаходити шляхи його підвищення. Одним з таких напрямків, за думкою В. Чагаровського, голови Ради директорів Спільки молочних підприємств України, яка об'єднує 70 підприємств – переробників молочної сировини, є управління затратами, що дозволить підвищити рентабельність суб'єктів господарювання молокопереробної галузі, рівень якої навіть у прибуткових молочних компаній не перевищує 2 – 4 % [8].

Проблеми обліку витрат, затрат, калькулювання собівартості продукції з використанням різних методів завжди були об'єктом досліджень як зарубіжних, так і вітчизняних вчених-економістів. Зокрема вищезазначені питання як в контексті фінансового, так і управлінського обліку, розглянуті в працях вчених далекого зарубіжжя, зокрема, Апчерча А., Аткинсона Е.А., Друрі К., Ріса Е., а також російських дослідників: І.В. Аверчева, М.А. Вахрушиної, К.Ю. Воронової, Т.П. Карпової, В.Ф. Палія, Г.В. Уліної [1, 3, 4, 5].

Місце і значення обліку витрат, затрат, калькулювання собівартості готової продукції власного виробництва постійно є в межах наукових досліджень вітчизняних вчених: Белоусової І.А., Голова С.Ф., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С., Сопка В.В., Чумаченка М.Г [6, 10].

Особливості обліку затрат та калькулювання собівартості продукції в молочній промисловості розглянуті в працях Л.М. Чернелевського та Г.Г. Осадчої [9], а також були об'єктом дисертаційних досліджень В.М. Рожелюк, О.В. Тацій, К.Г. Юрченко.

Метою статті є здійснення критичного аналізу сутності методу “стандарт-кост” та нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції, виокремлення їх тотожностей та розбіжностей, а також визначення найдоцільнішого з них методу обліку затрат та калькулювання собівартості продукції для вітчизняних молокопереробних підприємств.

Основний матеріал. Досягнення НТП зумовили в США з початку 20 – 30-х років ХХ ст. необхідність перегляду підходів щодо використання на перспективу методів обліку виробничих затрат.

Залежно від підходів до відтворення в обліку виробничих затрат був здійснений розподіл методів, що використовуються, на дві основні групи: облік попередніх затрат і облік стандартизованих затрат та відхилень від них.

“Стандарт” – кількість необхідних для виробництва одиниць продукції матеріальних і трудових затрат або попередньо визначені (розраховані) матеріальні або трудові затрати на виробництво одиниці продукції, робіт та послуг; “кост” – це грошовий вираз виробничих затрат на виготовлення одиниці продукції.

До переваг системи “стандарт-кост” зараховують: забезпечення інформацією щодо очікуваних затрат на виробництво готової продукції, визначення (встановлення) ціни на основі попередньо розрахованої собівартості одиниці продукції; формування звітів щодо затрат і доходів з виділенням відхилень від нормативів і причин їх виникнення.

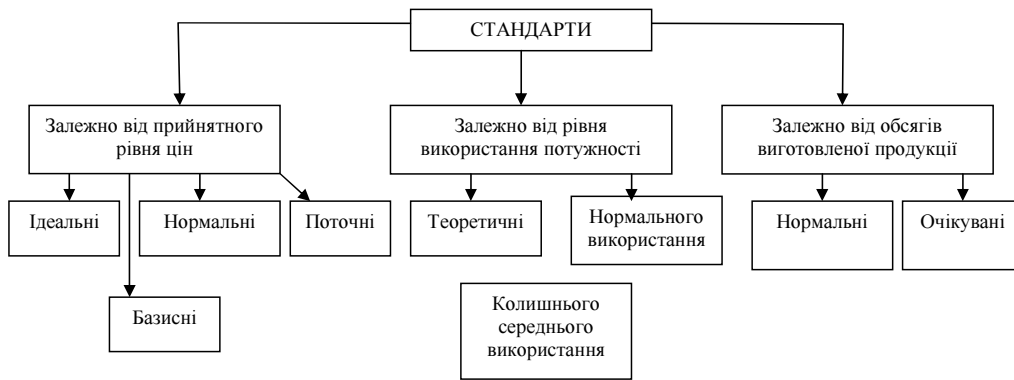
Відхилення фактичних затрат від стандартних американські компанії відносять не на собівартість, а списують на рахунок “Реалізація продукції, робіт, послуг”.

Координацію робіт з організації системи “стандарт-кост”, залежно від розмірів компанії, здійснює або контролер, або комітет, куди входять представники всіх підрозділів, які безпосередньо пов'язані з системою “стандарт-кост”. У великих компаніях створюється підрозділ стандартів, де сконцентрована вся робота по стандартах, їх визначенню, внесенню змін до їх величин, обліку тощо.

Система “стандарт-кост” має свої особливості. По-перше, відхилення від стандартів визначаються під час їх використання на основі бухгалтерських записів на спеціальних рахунках, а не на основі їх документування. Перед менеджерами різних рівнів є завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, не всі компанії фіксують у бухгалтерському обліку відхилення, які існували, а лише ті з них, які використовують поточні стандарти. По-третє, для відтворення відхилень від стандартів використовують спеціальні синтетичні рахунки для обліку за статтями калькуляції або за факторами відхилень.

Очікувані затрати визначають на основі стандартів (норм і нормативів), які розраховують всередині фірми. Вся сукупність стандартів розподіляється в межах груп (схема).

Картки стандартної собівартості використовують у бухгалтерії для узагальнення прийнятих стандартів до початку виробництва. Картки формують по окремому виробу, замовленню, по виробничих підрозділах, які беруть участь у виготовленні цього виробу.



Класифікація стандартів у межах груп

Нормативний метод обліку затрат і калькулювання собівартості продукції займають особливе місце серед методів масового попродуктового калькулювання. Особливість нормативного методу полягає в формуванні нормативної калькуляції та визначенні фактичної собівартості підсумовуванням нормативної собівартості з відхиленнями від неї, які виявлені під час виробництва.

Нормативний метод розвивався в СРСР як метод нормативного обліку затрат та калькулювання собівартості продукції так, що на перший план висували калькулювання, що призводило до ігнорування оперативних можливостей нормативного обліку під час контролю затрат та управління ними. З іншого боку, прагнення до обов'язкового поєднання нормативного обліку з нормативним калькулюванням перешкоджало впровадженню нормативного обліку на тих підприємствах, де використання нормативного калькулювання є неможливим або недоцільним.

Вперше нормативний спосіб калькулювання як самостійну методичну систему виокремив М.Г. Чумаченко в 1965 р. Він виділив його в окрему класифікаційну групу, відмежувавши її від всіх інших способів, які базуються на обліку попередніх затрат без виокремлення відхилень [10].

Його підтримав І.А. Басманов [2], підтвердивши відокремленість нормативного методу калькулювання від нормативного обліку. Він довів принципову можливість використання нормативного методу калькулювання без спеціально організованого обліку відхилень від норм затрат, тобто без дотримання обов'язкового зв'язку з елементами нормативного обліку. У той самий час І.А. Басманов підкреслював, що обов'язковою умовою нормативного методу калькулювання є можливість точного визначення відхилень від норм.

С.А. Щенков, відстоюючи неподільність методу обліку затрат та калькулювання, робив виняток для нормативного методу, розмежовуючи оперативний облік норм та їх дотримання від "нормативного методу калькуляції" [11]. На "нормативний спосіб калькулювання продукції в певних умовах (масове та великосерійне виробництво багатонаменклатурної продукції, яка потім поєднується в окремі групи виробів), що значно скорочує трудомісткість калькуляційної роботи", наголошував П.П. Новиченко [7].

Основними елементами системи нормативного планування і обліку затрат є:

- нормування строків виробництва продукції, її складу і якості;
- нормативне обґрунтування потреб та використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, засобів виробництва;
- планування, облік і оцінювання економічної ефективності на основі норм і нормативів.

Два вищезазначені елементи охоплюють конструктивну, технологічну, організаційну стадії підготовки виробництва. Вони обмежені номенклатурою продукції.

Окремий елемент включає сукупність прийомів і методів, якими оперує нормативний облік.

Впровадженню нормативного методу на виробництві передують велика підготовча робота, пов'язана з формуванням нормативного господарства, вибору виду норм, які викорис-

товуватимуться як бази визначення величини відхилень, тобто для порівняння фактичних і нормативних затрат. Крім того, необхідно обрати один з трьох методів організації нормативного обліку затрат. Відповідно до першого варіанта облік здійснюють за нормативними затратами. У цьому випадку фактичну собівартість розраховують за формулою

Фактична собівартість = Нормативна собівартість \pm Відхилення від нормативних затрат \pm Зміни норм

Другий варіант передбачає ведення паралельно обліку фактичних і нормативних затрат. Облік ведеться в двох оцінках: за фактичними затратами та нормативною величиною затрат фактично виготовленої продукції.

У цьому разі:

Фактичні затрати – Нормативні затрати = \pm Відхилення.

Третій варіант зумовлює ведення змішаного обліку. За цього варіанта організації облікового процесу суми відхилень від нормативних затрат визначаються зіставленням фактичних затрат. Незавершене виробництво оцінюють за нормативною собівартістю, враховуючи баланси руху. У масових та великосерійних виробництвах відхилення від норм повністю відносять на собівартість готової продукції. В індивідуальному та дрібносерійному виробництві відхилення від норм по окремих статтях списують на готову продукцію, крім того, здійснюється їх розподіл між готовою продукцією та незавершеним виробництвом пропорційно до нормативної собівартості.

На окремих підприємствах використовують “котловий” облік відхилень від норм з подальшим їх розподілом між окремими різновидами готової продукції, враховуючи планову собівартість і середній відсоток відхилень.

Калькуляційні розрахунки на підприємстві можна здійснювати з використанням одного з двох варіантів:

1. Відхилення від норм повністю відносять на собівартість продукції;
2. Відхилення від норм розподіляються між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

Завершальним етапом облікового процесу є зведений облік затрат на виробництво, де затрати групуються відповідно до різних ознак з ціллю визначення результатів виробництва в підрозділах.

Здійснення зведеного обліку затрат передбачає таку послідовність:

- 1) первинний облік прямих затрат;
- 2) відхилення від норм виходу, брак, псування, нестачі тощо об'єднуються в розрізі бригад у натуральному виразі. У зведеному обліку ці відхилення оцінюються по поточних нормах використання матеріальних ресурсів і заробітної плати;

3) аналітичний облік затрат на виробництво організується по бригадах і дільницях в розрізі елементів затрат; по цехах і підприємству в розрізі статей калькуляції, елементів, видів продукції. Для зведеної відомості заповнюють дві форми карток аналітичного обліку:

- Одна передбачена для узагальнення затрат по бригаді;
 - Інша – для обліку затрат для окремих видів продукції або групи;
- 4) калькулювання собівартості продукції.

Для цілей калькулювання використовується “Калькуляційна відомість випуску”, яка формується по об'єктах калькулювання.

Облік змін норм здійснюється в спеціальних відомостях, де фіксується зміст кожного повідомлення щодо змін норм. Для визначення суми затрат у зв'язку із зміною норм щомісячно складається відомість перерахунку залишків незавершеного виробництва по нормах звітного місяця.

Перерахунок незавершеного виробництва здійснюється прямим шляхом (під час проведення інвентаризації) або розрахунковим.

Затрати по змінах норм складаються із змін, які стосуються незавершеного виробництва та суми змін в затратах звітного місяця.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків під час використання нормативного методу обліку затрат у разі виникнення позитивних відхилень (економія)

№ п/п	Д – т	К – т	Операція
1	23	20, 22, 13, 66, 65	Облік витрат виробництва по фактичним витратам
2	29	23	Оприбуткування на склад готової продукції на величину фактичних затрат
3	26	29	Оприбуткування на склад готової продукції за нормативними затратами
4	901	26	Собівартість реалізованої продукції за нормативними затратами
5	29	901	Складання додаткового проведення на позитивне відхилення (економія)
6	79	901	Закриття рахунку 901 на нормативну собівартість реалізації
7	901	79	Закриття рахунку 901 на суму позитивного відхилення (економія)

У разі, якщо існувало негативне відхилення (перевитрата), 5 і 7 проведення будуть такими (табл. 2).

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків під час використання нормативного методу обліку затрат у разі виникнення негативних відхилень (перевитрат)

№ п/п	Д – т	К – т	Операція
5	901	29	Складання додаткового проведення на негативне відхилення (перевитрата)
7	79	901	Закриття рахунку 901 на суму негативного відхилення (перевитрата)

Основні розбіжності між нормативним методом обліку затрат і методом “стандарт-кост” наведені в табл. 3.

Таблиця 3

Розбіжності нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості готової продукції і методу “стандарт-кост”

Характер розбіжностей	Нормативний метод	Метод “стандарт-кост”
1	2	3
Координація робіт по впровадженню і веденню	Планово – облікові служби підприємства	Контролери, комітети або підвідділ
Визначення відхилень	На основі документування	На основі бухгалтерських записів в розрізі спеціальних рахунків
Фіксування в бухгалтерському обліку відхилень	Фіксують як позитивні, так і негативні відхилення	Фіксують тільки ті компанії, які використовують поточні стандарти
Облік відхилень	Списують на рахунок “Собівартість реалізованої продукції”	Списують на рахунок “Реалізація продукції, робіт, послуг”

Фахівці в сфері управлінського обліку [6] вважають доцільним в разі застосування на підприємстві нормативного методу обліку затрат, використовувати активний рахунок 29, в розрізі якого визначатиметься відхилення нормативних затрат від фактичних.

Розглянемо кореспонденцію рахунків під час використання нормативного методу обліку затрат (табл. 1).

Нормативний метод обліку затрат почали використовувати на підприємствах молочної промисловості ще за часів планової економіки, під час впровадження I і II моделі госпрозрахунку. Проте широкого розповсюдження на підприємствах галузі він не набув внаслідок значної трудомісткості як на етапі впровадження, так і під час використання. Однак, з урахуванням того, що технологічний процес виробництва молока і молокопродукції, як більшість харчових виробництв, підлягає нормуванню (матеріаломісткість виробництва становить 50 – 80 %), одним з перспективних методів обліку затрат є нормативний метод обліку затрат і калькулювання собівартості продукції.

Висновки. Дослідження проблеми дає змогу зробити такі висновки:

1. Метод “стандарт-кост” і нормативний метод обліку затрат мають значну кількість спільних рис і в той же час кожному з них притаманні свої особливості.

2. Для підприємств молочної промисловості найперспективнішим є застосування нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку.

3. Застосування на практиці нормативного методу обліку затрат передбачає проведення значного підготовчого обсягу робіт та підготовки відповідного рівня облікового персоналу у складі управлінської бухгалтерії.

Перспективи подальших розвідок у цьому напрямку полягають у вивченні таких питань:

- про механізм розроблення нормативів використання матеріальних, трудових та загальновиробничих витрат для кожного конкретного підприємства молочної промисловості;
- щодо етапів впровадження нормативного методу на підприємствах галузі;
- щодо доцільності вибору методу обліку нормативних затрат та відхилень від них на молокопереробних підприємствах.

1. Анчерч А. *Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой.* – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с. 2. Басманов И.А. *Вопросы учета затрат на производство.* – М.: Финансы, 1964. – 108 с. 3. *Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Для студентов вузов, обучающихся по экон. Специальностям / М.А. Вахрушина.* –3-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2004. – 576 с. 4. Друри К. *Введение в управленческий и производственный учет: учебн. пособие для вузов/Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили.* – 3-е из., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с. 5. Карпова Т.П. *Управленческий учет: Учебник для студентов вузов.* – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ; ЮНИТИ-Дана, 2004. – 351 с. 6. Нападівська Л.В. *Управлінський облік: Підручник для студентів ВНЗ.* – К.: Книга, 2004. – 544 с. 7. Новиченко П.П. *Учет и калькулирование продукции в важнейших отраслях промышленности.* – М.: Экономика, 1970. – 191 с. 8. Чагаровский В. *Молочные ручьи // Бизнес.* – 2005. – № 30. – С. 118 – 119. 9. Чернелевський Л.М., Осадча Г.Г. *Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості: Навч. посібник.* – К.: Пектораль, 2005. – 364 с. 10. Чумаченко Н.Г. *Статистическо – математические методы анализа в управлении производством США / Под общ. ред. Ю.П. Васильева.* – М.: Статистика, 1973. – 164 с. 11. Щенков С.А. *Бухгалтерский учет в промышленности: Учебник для экон. ин-тов и фак.* – 3-е изд. – М.: Финансы, 1969. – 429 с.