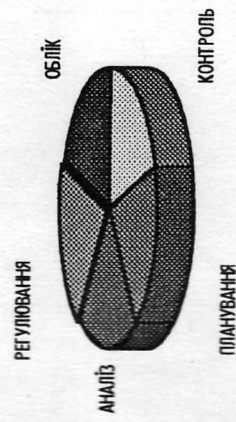


Лучко М. Р., Мариновський В. М.

В бібліотеку  
бізнесмена

# ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ



Тернопіль - 95

Лучко М. Р., Мариновський В. М.

# ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Тернопіль - 95

БКК 65.052

Рецензент: кандидат економічних наук,  
професор Остап'юк М. Я.  
кандидат економічних наук,  
доцент Хом'як Р. Л.

Лучко М. Р., Маринівський В. М.

Основи управлінського обліку в зарубіжних країнах.  
Тернопіль, 1995. — 24 стор. ТОВ "Поліграфіст"

Розкрито класифікацію витрат та основи обліку собівартості в капіталістичних країнах.  
Брошура буде корисною широкому колу читачів.

© Лучко М. Р., Маринівський В. М., 1995

## Вступ

Перехід України до ринкових засад ведення господарства потребує зміни основоположних принципів господарювання та розвитку внутрішньовиробничого розрахунку в структурних підрозділах та комерційного розрахунку в цілому по підприємству. Це в свою чергу змінює вимоги до важливих функцій управління - планування, обліку, контролю та аналізу господарської діяльності.

В певній мірі нові засади господарювання значно випереджають існуючі методи управління та вступають з ними у протиріччя, котре полягає у відсутності адаптації до нових умов господарювання. Однак, значний досвід організації роботи по управлінню в умовах ринкових відносин уже існує в розвинутих капіталістичних країнах. Це відноситься, в першу чергу, до організації бухгалтерського обліку і управління на його базі собівартістю. Облік собівартості є важливим інструментом оцінки економічної ефективності виробництва, його результатів та усієї виробничо-господарської діяльності.

На жаль, вітчизняна облікова думка, в даний час, зосередилась на комерційному підході щодо викладення основ бухгалтерії та її практичного застосування в комерційних структурах. На державному рівні відбувається відверте копіювання, не завжди оправдане, облікових принципів сусідніх держав. Такий підхід, на нашу думку, є пагубним для розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Неможливо беззусідно переносити облікові стандарти інших країн з наявними в них недоліками для використання в Україні. Однак, слід детально вивчити переваги облікових систем, зокрема в Сполучених Штатах Америки, над діючими. Це, в першу чергу, наявність двох бухгалтерій - фінансової та управлінської. Саме останній присвячена дана праця.

## 1. Класифікація витрат виробництва.

В зарубіжних країнах (зокрема в США) немає єдиної чіткої системи класифікації витрат виробництва. В промисловості класифікація виробничих витрат залежить від інформації, яка потрібна менеджеру. Є чимало випадків, коли всередині однієї фірми мають місце різні групування витрат для обчислення собівартості продукції. Аналіз економічної літератури дозволив виділити такі класифікаційні групи.

1. *За економічним змістом* витрати групують на основні і накладні. В основні витрати включають тільки матеріали, витрачені для безпосереднього випуску готової продукції, заробітну плату виробничо-промислового персоналу. Усі інші витрати відносять до накладних.

2. *Залежно від способу віднесення на собівартість* витрати поділяються на прямі та непрямі. Під прямими розуміють витрати, які безпосередньо можна віднести на виробництво виробів. До них належать прямі матеріальні витрати, пряма заробітна плата робітників. Непрямі - це витрати, розподілені опосередковано, тобто через певні співвідношення (заробітна плата управлінського персоналу, непрямі матеріальні витрати та ін.).

3. Виробничі витрати *залежно від зміни обсягу випущеної продукції або продажу* поділяють на змінні та постійні. Змінними є витрати, які змінюються із зміною обсягу випуску продукції або продажу (вартість прямих матеріалів, сума прямої заробітної плати та ін.). До постійних витрат, які не змінюються із збільшенням або зменшенням обсягу випущеної продукції або продажу відносять заробітну плату адміністратора фірми, вартість страхування майна, амортизацію основних засобів тощо.

Виділяють *три типи постійних витрат*: довгострокові, робочі та запрограмовані. До довгострокових відносять витрати, передбачені на тривалій час (амортизація будівель та споруд). Робочі витрати необхідні для поточної діяльності заводів та компаній (страхування, податки, заробітна плата контролерів). Запрограмовані витрати безпосередньо не пов'язані з виробничою та іншими видами діяльності підприємства (на дослідження, рекламу та ін.), а управління ними здійснюється вищим керівництвом компанії.

Окремі категорії виробничих витрат можуть бути напівпостійними або напівзмінними. Напівзмінні витрати змінюються в тому самому напрямі, що й обсяг, однак не залежать прямо від обсягу. Причому вони можуть залігатися постійними в порівняно невеличкому діапазоні часу. Так, у зв'язку з неритмічною роботою виробництва

такі витрати як оплата за простій, позаурочні роботи збільшуються швидше, ніж обсяги випуску продукції.

Дослідження свідчать, що сума постійних витрат залишається незмінною, незалежно від кількості виробленої продукції (наданих послуг), тоді як сума змінних витрат змінюється залежно від кількості випущеної продукції чи наданих послуг.

4. *Залежно від методу списання* виробничі витрати поділяють на витрати певного періоду і витрати на виробі. Витрати певного періоду мають невиробничу природу і списуються за певний період часу, як неминучі. Величина їх не залежить від кількості випущеної продукції. Вони включають ринкові, торговельні, розподільні, дослідницькі та адміністративні витрати. Обсяг витрат на виробі, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, змінюється прямо пропорційно до кількості випущених виробів. До витрат на виробі відносять основні матеріали, пряму заробітну плату, змінну частину виробничих накладних витрат.

5. *За строками виникнення* витрати виробництва поділяють на фактичні, минулі і кошторисні (або майбутні) витрати. Фактичні витрати фірми пов'язані з виробництвом та реалізацією товарів у грошовому вираженні за певний період часу. Ці витрати відносять до минулих. Минулі витрати групують на відновні і невідновні. Відновні минулі витрати - це вимірювані в грошових засобах витрати на товари або послуги, які відновлюються за рахунок майбутніх доходів від реалізації (вартість нереалізованої готової продукції та ін.). Невідновні - це витрати, які не можуть бути відновлені при отриманні майбутнього прибутку (вартість незастрахованих товарів, витрачених від стихійного лиха та ін.).

Кошторисні витрати - це витрати, які пов'язані з майбутньою діяльністю фірми і здійснюються за певний період (рік, півроку, квартал, місяць).

6. З позиції *управлінської функції* витрати виробництва поділяють на виробничі, пов'язані з реалізацією продукції та адміністративні. Виробничі - це витрати на виробництво товарів. Витрати, пов'язані з реалізацією продукції та адміністративні відносяться до позавиробничих.

## Позавиробничі витрати поділяють на:

а) пов'язані з географічним розташуванням, тобто витрати на збут (навантаження, розвантаження, реклама, заробітна плата торговельних працівників, витрати на переміщення і та ін.);

б) адміністративні - це витрати на утримання керівних кадрів, канцелярських працівників та інші витрати на організацію виробництва і управління;

в) на пошукові роботи (розробки) та дослідження;

г) пов'язані з випуском цінних паперів.

**7.3 метою контролю за діяльністю виробничих підрозділів** витрати на виробництво в промислових фірмах США класифікують за місяцями виникнення їх - центрами витрат або зонами відповідальності. Центри витрат виробництва можуть бути організовані за двома основними ознаками, що залежать від виду і технології виробництва:

1) функційному - при об'єднанні, для продажу, в цеху або при виробничій діяльності однотипних верстатів або операцій (ковальський, ливарний цехи тощо);

2) технологічному - при конвейерному виробництві або поточній лінії, коли різне обладнання, яке виконує спеціалізовані операції, об'єднується в єдиний технологічний процес (ковальський, механічний і збірний цехи).

**8. За ознаками доцільності виробничі витрати** поділяють на релевантні, або доцільні, та нерелевантні, або недоцільні. Релевантні - це витрати або послуги, пов'язані з прийняттям рішень. Нерелевантні - це витрати або послуги, що не залежать від рішень, що приймаються. Вони зберігаються навіть тоді, коли продукція не випускається (заробітна плата адміністратора, амортизація та ін.).

## 2. Методи обліку витрат виробництва

Основними завданнями обліку та калькулювання витрат виробництва є визначення собівартості одиниці продукції і контроль за трудовими, матеріальними та іншими витратами.

В американських фірмах в основному застосовуються два методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції: за замовленнями, за процесами.

Системи обліку витрат за замовленнями і процесами, майже відповідають методам обліку витрат за замовленнями і попереднім методом обліку витрат на виробництво. Однак системи обліку витрат на виробництво в промислових фірмах США застосовуються за своїми функціями значно ширше, ніж методи обліку виробничих витрат в Україні, оскільки ці системи поряд з обліком витрат і обчисленням собівартості одиниці продукції включають ще контрольну та аналітичну функції за статтями витрат виробництва.

При обліку витрат за замовленнями об'єктами калькулювання є виробі, замовлення, субзамовлення, партії (групи) виробів, а при обліку витрат за процесами - виробничі операції та процеси. Незалежно від застосовуваної системи обліку для кожного калькуляційного об'єкта відкривається аналітичний рахунок, виробничі витрати ототожнюються, пов'язуються безпосередньо з кожним замовленням.

Метод обліку витрат за процесами будується на зведенні в одне ціле виробничих витрат по різних цехах і процесах або центрах витрат, через які проходить продукт за певний період часу.

Позамовний метод обліку застосовується в індивідуальному і дрібносерійному виробництві з коротким циклом виробничого процесу. Керівник фірми, отримавши замовлення, планує виробництво так, щоб мати прибуток від виконаного замовлення за максимальною короткою строк.

Виробничий відділ на кожне замовлення складає спеціальну форму "Виробничі замовлення", де є такі дані: замовник, назва і кількість продукції, номер та дата початку виконання і закінчення замовлення, необхідна кількість і сума матеріальних, трудових, накладних витрат.

Після складання виробничого замовлення один його примірник передається в бухгалтерію для відкриття калькуляційної відомості замовлення і обліку фактичних витрат.

Керівник фірми, ознайомившись з калькуляційною відомістю, санкціонує виробництво визначеної кількості продукції, дату готовності продукції, яку вносять у відомість разом з датою початку виконання роботи. Усі витрати, здійснені у зв'язку з виконанням цього замовлення відображаються у калькуляційній відомості замовлення. Вартість прямих матеріальних витрат простежується в робочому процесі за допомогою заявок на матеріали. В кожній заявці обліковується не тільки номенклатура прямих матеріалів, а і їхня вартість і номер замовлення, для виконання якого витрачаються матеріали. Зведені заявки для замовлення вносять у калькуляційну відомість. Прямий робочий час акумулюється в кожному виробничому відділі по яришках на робочий час, де вказують кількість робочого часу, витраченого на виконання замовлення, і вносять у калькуляційну відомість разом з сумою заробітної плати відділу. Змінні та постійні виробничі накладні витрати розраховують на основі встановленої ставки на одиницю прямої робочої сили для кожного відділу. Ці ставки задаються визначають до початку фінансового року.

Всі витрати, пов'язані з виконанням замовлення, повинні бути внесені в калькуляційну відомість цього замовлення. Тому витрати, відображені на дебеті рахунку "Виробництво" протягом періоду виготовлення дорівнюватимуть сумі всіх витрат, показаних у калькуляційній відомості замовлення на цей період. Аналогічно кредитова сторона рахунку відображає витрати по закінченні роботи.

Собівартість продукції обчислюється не тільки по закінченні замовлень, тоді як виконання їх може бути розпочате в одному періоді, а закінчене - в наступному. Тому калькуляція собівартості для одного замовлення може містити дані про витрати, що охоплюють два або більше облікових періоди. Об'єктом калькуляції при цій системі є собівартість закінчення замовлень, незалежно від строку їх виконання. Виробничі витрати відносять на відповідне замовлення, на виготовлення якого вони витрачені. Витрати, які безпосередньо не відносять до будь-якого певного замовлення, розподіляють між усіма замовленнями на основі встановленої ставки. В промислових фірмах США набув поширення розподіл накладних витрат за бюджетною ставкою на одиницю замовлення або випущеної продукції. Встановлені норми виробничих витрат дають можливість визначити загальну суму витрат і собівартість одиниці продукції відразу ж по закінченні роботи.

Цей метод обліку витрат на виробництво дуже трудомісткий. Контроль за виробничими витратами в цеху при методі обліку за замовленнями складніший, ніж за процесами, оскільки витрати акумулюються на кожне замовлення, а не по центрах відповідальності. При цьому методі неможливо контролювати використання постійних накладних витрат за кожним замовленням або проектом. Постійні накладні витрати розподіляються за замовленнями за допомогою ставки, але не залежать від кількості годин роботи.

Різниця між фактичною сумою виробничих витрат і кошторисною сумою відноситься на рахунок "Реалізація продукції".

При методі обліку витрат за замовленнями на виробництво і калькуляції собівартості продукції, рахунок "Виробничі накладні витрати" закриваються вкінці року, нерозподілена частина накладних витрат списується на рахунок "Реалізація продукції".

Метод обліку виробничих витрат за процесами застосовується в масовому та серійному виробництві. Є три форми його обліку витрат на виробництво: послідовний, паралельний та окремих.

При послідовній формі виробничі витрати одного цеху або процесу послідовно перераховуються на рахунок наступного цеху обробки. Паралельний облік здійснюється на тих підприємствах, де

обробка продукції відбувається одночасно з кількома процесами, необхідними для випуску того самого виробу. Окремо облік здійснюється там, де випускаються однорідні продукти з різними процесами обробки.

При методі обліку за процесами, витрати нагромаджуються за певний період часу по цехах, центрах витрат і процесах, тобто по обліково-калькуляційних підрозділах.

Витрати акумулюються поступово протягом звітного періоду, а в кінці його групуються в розрізі цехів або процесів. Випуск продукції фактично відображають по процесах щодня (щотижня), а в кінці звітного періоду підсумовують у цехових звітах. Загальну суму всіх витрат по кожному процесу делять на загальний випуск виробів після закінчення процесу, щоб мати середню собівартість виробу за звітний період.

Якщо обробка виробів не закінчена, то продукцію і незавершене виробництво вважають готовими виробами. Коли ж виник брак і витрати продукції в цеху, то збитки відносяться на цех і тим самим збільшують середню собівартість виробу. В тому випадку, якщо матеріали обробляють не в одному, а кількох цехах, витрати одного цеху переносяться в наступний цех. Загальну суму витрат і собівартості одного виробу (обробки одиниці всього випуску) визначають по закінченні виробництва і нагромадженні всіх витрат.

Після того як витрати нагромаджені по кожному центру відповідальності, цеху або процесу, керівники всіх цих підрозділів складають звіт про витрати виробництва для вищих функційних служб. У звіті вказують кількість обробленої продукції і її вартість, собівартість одиниці обробленої продукції в цеху, кількість і вартість залишків незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду, кількість та вартість продукції, отриманої від інших цехів, а також перераховані в наступний цех. Якщо були витрати і брак, то фіксується кількість і вартість забракованих виробів. На основі звіту про витрати визначається і контролюється цехова собівартість продукції.

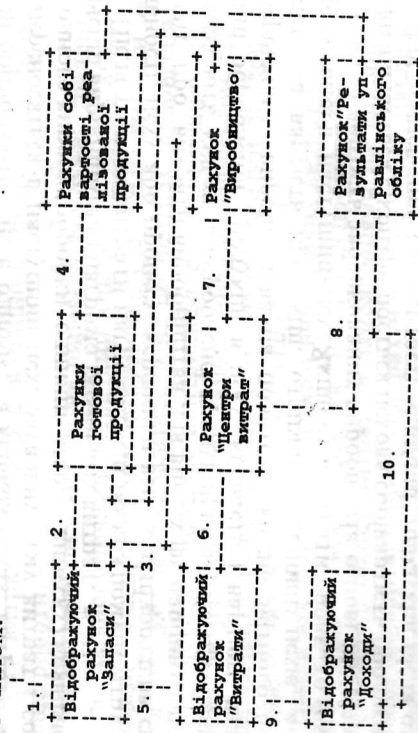
Для обчислення собівартості одиниці продукції після отриманого звіту про витрати виробничих підрозділів підсумовують усі прямі виробничі витрати, визначають загальну суму непрямих накладних витрат, і розподіляють їх між основними цехами згідно з встановленою ставкою. Потім відношення суми виробничих витрат до кількості готових виробів визначають собівартість одиниці готового виробу. Після цього всі витрати переносяться на відповідні бухгалтерські рахунки виробничих витрат.

Матеріальні витрати обліковують на основі вимог на матеріали. Трудові витрати нагромаджуються у відповідних документах по обліку праці. Сума накладних витрат, здебільшого розподіляється згідно із задалегідь встановленою ставкою. Цей метод розподілу застосовується на підприємствах з сезонним характером виробництва. В галузях з рівномірним циклом виробництва, сума накладних витрат розподіляється рівномірно на кількість випущених виробів.

Для розрахунку собівартості одиниці продукції і готового виробу за проєктами застосовують три способи розрахунків, які середньо залежать від характеру виробничого процесу. При першому на початок і кінець звітного періоду взагалі немає залишків незавершеного виробництва, другому - залишків незавершеного виробництва немає тільки на початок періоду; третьому - залишки незавершеного виробництва є на початок і на кінець звітного періоду.

Отже, в промислових фірмах США обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості надається пріоритетне значення, оскільки вони прямо впливають на фінансові результати господарської діяльності кожної фірми зокрема.

Загальну схему управлінського обліку можливо зобразити наступним чином:



1. Перенесені залишки доходів на початок періоду;
2. Початковий залишок готової продукції;
3. Початковий залишок незавершеного виробництва;
4. Собівартість реалізованої продукції;
5. Перенесені дані витрат за елементами;
6. Перегрупування витрат за центрами;
7. Загальна сума виробничих витрат;
8. Загальна сума невиробничих витрат;
9. Перенесені дані доходів за видами;
10. Перегрупування доходів;

Рис. 1 Загальна схема управлінського обліку.

### 3. Основи системи стандарт-кост в процесі обліку витрат на виробництво.

Новим підходом до обліку виробничих витрат можна вважати систему стандарт-кост, під якою розуміють задалегідь визначені або наперед складені кошториси витрат на виробництво одного або кількох виробів, які використовуються для оперативного порівняння з фактичною собівартістю виробленої продукції. Система стандарт-кост передбачає:

- а) розробку норм стандартів;
- б) складання стандартної калькуляції;
- в) облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів.

Підприємств встановлює для себе стандартну собівартість з метою визначення наступної ціни і з'ясовує, як вона змінюватиметься, щоб забезпечити рентабельність виробництва.

Поняття "стандарт-кост" означає стандартну вартість; "стандарт" - кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для випуску одиниці продукції або задалегідь обчислені витрати на виробництво продукції або надання послуг; "кост" - це грошовий вираз виробничих витрат, що припадають на одиницю продукції. Система стандарт-кост застосовується переважно для забезпечення контролю за прямими витратами виробництва - трудових і матеріальних.

Стандарти поділяються на базові, поточні, ідеальні, досяжні й полегшені.

Базові стандарти встановлюються керівником на початку року, і діють кілька років. На основі цих стандартів фірма визначає зміни ринкових цін на матеріали та робочу силу.

Поточні стандарти встановлюються керівником фірми і діють протягом певного, менш тривалого періоду часу (переважно до одного року).

Ідеальні стандарти діють при максимальному рівні продуктивності праці та ідеальних виробничих умовах. Ідеальні стандарти недосяжні, але вони є своєрідним станом до якого необхідно прагнути.

Досяжні стандарти - це стандарти, які реально можуть виконуватися працівниками фірми.

Полегшені стандарти - застосовуються до некваліфікованих робітників з великими витратами праці і низькою тарифною ставкою.

За системою стандарт-кост для виконання замовлення фірма складає картку стандартної собівартості, де показує кількість витрачених матеріалів, робочої сили і накладних витрат. Ця картка має бути підготовлена до початку виробництва.

Стандартна вартість матеріалів складається з двох елементів: кількості матеріалів та ціни. Стандартна кількість матеріалів переважно розробляється інженерами, що мають враховувати технологію виробів та їхню якість. В картку стандартної собівартості вносяться також матеріальні витрати, пов'язані з технологією обробки продукції. Стандартні допуски, що встановлюються інженерами, формуються на основі досвіду попередніх років.

Відхилення від норм витрат сировини і основних матеріалів обліковуються за причинами виникнення:

- а) зміни цін;
- б) невідповідності якості фактично спожитих матеріалів встановленим нормам;
- в) зміни стандартного коефіцієнта змішування двох або більше різних видів сировини та матеріалів.

Відхилення від норм витрат матеріалів за рахунок цін дорівнюють різниці між фактичною і стандартною ціною, помноженою на фактичну кількість витрачених на виробництво матеріалів. Стандарт на матеріали може ґрунтуватися на середніх, поточних або очікуваних цінах. Якщо матеріали придбані за ціною, що не перевищує стандарту, то відхилення вважається позитивним.

Відхилення по матеріалах за рахунок цін виникає у випадку недолітків, виконання термінових замовлень, витрат, що перевищують фактичні та ін. На практиці зміни в цінах на матеріали важко контролювати, але цей показник дає керівництву важливі відомості для планування і прийняття рішень. Якщо фірма закупить матеріали за необґрунтованими цінами, то з самого початку виробничого процесу вона приречена на неефективну діяльність і певну частину збитків.

Відхилення матеріалів за рахунок витрачання їх обчислюється множенням стандартної ціни на різницю між фактичною і стандартною кількістю матеріалів.

Відхилення якості матеріалів від встановленого стандарту спостерігається у випадках нееконормного їх витрачання в процесі виробництва, нестачі, придбання неякісних матеріалів, неточності інженерних рішень, використання несправного інструменту, верстатів, природних витрат тощо.

Відхилення від стандарту уважно аналізуються і встановлюються реальні чинники, що на них впливають. Якщо величина відхилення значна, менеджер на основі аналізу вживає відповідні заходи для скорочення цих витрат.

Стандарти на робочу силу складаються з таких елементів, як стандартні витрати робочої сили за годину та стандартний тариф на погодинну оплату.

При встановленні стандартів на робочу силу визначають найбільш ефективні процеси обробки продуктів. Окремі фірми застосовують синтетичні стандарти часу - таблиці, що містять стандартні допуски часу для різних операцій завдання, інші - контрольне виробництво.

Встановлення стандартів робочої сили потребує послдовності виконуваних операцій (з врахуванням середньої кваліфікації) за час, що підлягає оплаті.

Відхилення по заробітній платі за рахунок тарифів дорівнює різниці між фактичними і стандартним тарифами, помноженій на фактичну кількість відпрацьованих годин.

Відхилення по заробітній платі внаслідок порушення її використання визначається множенням стандартно-годинної тарифної ставки на різницю між фактично відпрацьованими і стандартними годинами.

Встановлювати стандарти на промислово-виробничі накладні витрати набагато складніше, ніж на пряму робочу силу і матеріали. Складність полягає у визначенні та використанні стандартних витрат для оцінки продукції і контролю за постійною частинною виробничо-промислових накладних витрат. Постійні виробничі накладні витрати складаються в основному з амортизації будівель, обладнання, витрат на дослідження, рекламу та ін.

Відхилення від норм постійних витрат зумовлені недовиконанням плану обсягу випуску продукції. Оскільки ці витрати не залежать від обсягу випуску, то питомо вага їх зростає. При відношенні постійних витрат по нормах на окремі виробні виникають негативні відхилення зумовлені невиконанням плану випуску продукції, внаслідок чого витрати зменшуються. Якщо ж план випуску продукції буде перевиконаний, матимуть місце позитивні відхилення, оскільки в подальшому витрати менші від фактичних. Отже, ці відхилення можуть бути показником ефективності виробничої діяльності щодо виробництва і контролю за накладними витратами.



Загальне відхилення від норми накладних витрат виникає в результаті різниці між відшкодовуваними витратами за стандартною нормою і фактичним обсягом готової продукції.

Стандарти на промислово-виробничі витрати залежать від продуктивності праці, перевищення кошторису і ефективності використання потужностей.

Порядок зміни стандартів залежить від зміни технології, цін, недоброякісності встановлених стандартів та інших чинників. Стандарти, що застосовуються протягом тривалого часу незалежно від змін у методах виробництва називаються базовою стандартною собівартістю. Ця собівартість змінюється тільки у випадку радикальної зміни технології виробництва, потужності підприємства або тоді, коли базові стандарти значно відстають від фактичного стану речей і втрачають значення.

Інкони стандарти встановлюють на короткий період часу і переглядають у міру потреби.

Американські фірми використовують різні варіанти обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції. Спинимось на двох найбільш поширених.

**Перший варіант** обліку витрат на виробництво за системою стандарт-кост полягає в тому, що витрати на дебеті рахунку "Виробництво" оцінюються за стандартною вартістю, з кредиту цього ж рахунку готова продукція списується також за стандартною вартістю, а вартість залишків незавершеного виробництва обчислюється за фактичною вартістю.

**При другому варіанті** обліку виробничі витрати на дебеті рахунку "Виробництво" відображають за фактичною вартістю, а з кредиту цього рахунку готова продукція списується за стандартною вартістю. Вартість залишків незавершеного виробництва визначається за стандартною вартістю з врахуванням відхилень від фактичних витрат в той чи інший бік.

За обома варіантами обліку витрат калькуляція собівартості продукції здійснюється заздалегідь на основі твердого стандарту. Відхилення від стандартної вартості не відносяться на собівартість продукції, а списуються на рахунок "Реалізація готової продукції".

Система "стандарт-кост" широко застосовується при методах обліку витрат на виробництво за замовленнями і процесами, хоч у чистому вигляді вона не набула поширення.

Розглянемо, як організований облік витрат на виробництво і калькуляцію собівартості продукції на основі системи стандарт-кост в одній із американських фірм.

**Стандарт-кост на виріб А**

Матеріали: 6 одиниць матеріалу x 3 дол. стандартної ціни = 18 дол.

Оплата праці: 4 стандартні години x 8 дол. годинної нормативної ставки = 32 дол.

Накладні витрати: 3 стандартні години x 9 дол. нормативних накладних витрат = 27 дол.

Стандартна собівартість одиниці продукції 77 дол.

Сума накладних витрат при нормативній потужності передбачена в 81000 дол.; норма прямих витрат - 90000 годин, накладних витрат на одну годину - 9 дол. (81000 : 90000).

Протягом року закуплено 95000 одиниць матеріалів за фактичною ціною 3,50 дол. за одиницю або 332500 дол. За цей же період на виробництво списано 92000 одиниць, а стандартом передбачено - 85000.

Стандартна вартість придбаних матеріалів становить 285000 дол. (95000 x 3 дол.) і відображається по дебету рахунку "Матеріали", а відхилення в сумі 47500 дол. (95000 x 0,50 дол.) - по дебету рахунку "Відхилення по матеріалах за рахунок цін". По кредиті рахунку "Рахунки до оплати" відображається фактична вартість придбаних матеріалів - 332500 дол.

Сума матеріальних витрат на виробництво за системою стандарт-кост списується за стандартною вартістю:

Дебет рахунку "Виробництво" 255000 дол. (85000 x 3)

Кредит рахунку "Матеріали" 255000 дол.

На суму відхилень по матеріалах внаслідок нераціонального використання їх робиться додатковий запис:

Дебет рахунку "Відхилення по матеріалах за рахунок їх використання" 42500 дол.

Кредит рахунку "Матеріали" 42500 дол.

Щодня для отримання матеріалів зі складу складається заявка і робиться запис у журналі виробничих витрат на наступний день.

У процесі виробництва може виникнути потреба в додаткових матеріалах, які перевищують стандарт. На такі матеріали заповнюється спеціальна вимога червоного або рожевого кольору, що означає відхилення від стандарту по матеріалах. На основі цих вимог виробничий відділ складає звіт про кількісні зміни матеріалів. Один примірник звіту передається керівнику фірми, а другий - в калькуляційний відділ із вказанням причин додатково отриманого матеріалу.

плати) становила 484000 дол. Звідси, допущено перевитрати накладних витрат в сумі 29000 дол. (484000 - 455000).

Слід мати на увазі, що відповідно до гнучкого бюджету, фактично відпрацьованому часу 91000 годин відповідає 455000 дол. накладних витрат, а на запланований стандартний час 102000 години фірма передбачила витрати 503000 дол. Отже, у звітному році досягла економії накладних витрат за рахунок підвищення продуктивності праці в сумі 48000 дол. (503000 - 455000). Разом з тим, за рахунок неефективного використання виробничої потужності по накладних витратах допущено перевитрати на суму 44000 дол. (503000 - 459000). В загальному перевитрати по накладних витратах становили 33000 дол. (29000 + 48000 - 44000).

По закінченні кожного місяця накладні витрати списуються за стандартною собівартістю на виробництво: дебет рахунку "Виробництво" і кредит "Накладні витрати (використані)" на суму 459000 дол. Рахунок "Накладні витрати (використані)" щомісяця закривають з врахуванням відхилень від стандартів: дебет рахунків "Накладні витрати", "Накладні витрати (використані)" і "Відхилення накладних витрат від стандартів" відповідно на суми 459000 дол. і 25000 дол. та кредит рахунку "Накладні витрати (фактичні)".

На вироблену у звітному році готову продукцію складають провдку: дебет рахунку "Готова продукція" і кредит рахунку "Виробництво" на суму 130900 дол. (17000 x 77).

В кінці звітного періоду сума відхилень від стандартів списується на рахунок "Реалізація продукції":

<i>Таблиця 1</i>	
Дебет	Кредит
Реалізована продукція	75800
Економія по заробітній платі за рахунок її ефективного використання	51000
Відхилення по матеріалах за рахунок цін	47500
Відхилення по матеріалах за рахунок їх використання	42500
Відхилення по заробітній платі за рахунок тарифів	14500
Відхилення по накладних витратах	25000

Виробничий відділ щодня складає робочі листки для кожного робітника, підраховує кількість відпрацьованих годин, суму заробітної плати і вказує номер замовлення або процесу на які вона була випрачена. Калькуляційний відділ нагромаджує робочі листки в порядку їх надходження. Там же до випуску готової продукції збираються відхилення від встановленого стандарту.

Наприклад, фірма повинна випустити 17000 одиниць, за фактично відпрацьованим час згідно із встановленими стандартами було випрачено 637500 дол., в тому числі 493000 дол. на пряму заробітну плату та 144500 дол. на непряму. Фірма фактично випратила за звітний рік заробітну плату на суму 652000 дол. або на 14500 дол. більше від стандарту.

На суму фактично випраченої заробітної плати складають провдки:

Дебет рахунку "Пряма заробітна плата" 493000 дол.

Дебет рахунку "Накладні витрати" (на суму непрямої заробітної плати) 144500 дол.

Дебет рахунку "Відхилення по заробітній платі за рахунок зміни тарифів" 14500 дол.

Кредит рахунку "Заробітна плата в цілому по компанії" 652000 дол.

При системі стандарт-кост сума заробітної плати відноситься на собівартість продукції за стандартною вартістю. Для виробництва 17000 одиниць виробу фірма згідно із встановленим стандартом повинна витратити 544000 дол. (4 x 1700 x 8), а на фактично відпрацьований час пряма заробітна плата становить 493000 дол. Отже, отримано економію фонду заробітної плати в сумі 51000 дол. (54000 - 493000) за рахунок раціонального використання її.

В такій ситуації буде зроблено бухгалтерський запис у дебет рахунку "Виробництво" - 544000 дол. і кредит рахунків "Відхилення по заробітній платі" - 51000 дол. та "Пряма заробітна плата" - 493000 дол. Великого значення в американських фірмах надається обліку і калькуляції накладних витрат, оскільки питома вага їх в структурі собівартості продукції з розвитком технічного прогресу зростає.

Накладні витрати згідно з стандартом дорівнюють 459000 дол. (3 x 17000 x 9), а фактична сума їх (за мінусом непрямої заробітної

Деякі промислові фірми списують суму відхилення від стандарту на виробництво.

Бухгалтерія визначає причини відхилень від стандарту по функціональних дільницях, центрах витрат або цехах.

До переваг системи стандарт-кост над іншими методами обліку витрат на виробництво можна віднести:

- можливість заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію виробу, розраховувати собівартість оди- ний виробу для визначення цін, складати звіт про доходи;

- система стандарт-кост не регламентована законом і не має єдиної методики розрахунку стандартів та ведення облікових реєстрів; - дуже важко скласти норми-стандарту відповідно до техно- логічної карти виробництва;

- не на всі виробничі витрати і замовлення можна встановити стандарти.

Недоліками системи фахівці вважають такі:

- практично важко встановити ступінь напруженості норм стан- дартів;

- норми стандартів переглядаються рідше, ніж змінюються ви- робничі умови;

Стандарт-кост може використовуватися для оцінки виконання встановленого завдання. Це в тому випадку, коли стандарти реальні, досяжні і добре керовані.

#### 4. Облік виробничих витрат за системою "Директ-костинг"

"Директ-костинг" - це система калькуляції витрат вироб- ництва, при якій у витрати на виробництво включаються тільки змінні витрати, а постійні та постійні накладні витрати не входять до елементів собівартості. Вони як витрати певного періоду списуються з отриманого прибутку протягом того періоду в якій вони були здійснені. Отже, постійні накладні витрати включають вартість товарних запасів на початок і кінець року незавершеного вироб- ництва.

Практичне застосування "директ-костингу" значною мірою визначається правильним розподілом витрат на постійні та змінні. Складність розробки методу точного розподілу витрат полягає в то- му, що той самий вид витрат в одному випадку відноситься до змінних витрат, в іншому - до прямих. Наприклад, відрядну оплату праці робітника відносять до змінних витрат, а якщо ж він працює за системою оплати погодинно - витрати відносять до постійних.

Будь-які витрати, на думку американських облікових працівників, можна вважати постійними або змінними, залежно від мети використання їх. Зважаючи на що обставину, рахунки за ха- рактером витрат спочатку розподіляють по відділах, а потім кла- сифікують як змінні та постійні відповідно функцій, здійснюваних кожним відділом. Розподіл витрат на постійні та змінні ґрунтується на певних обмеженнях, яких слід обов'язково дотримуватися з тим, щоб запобігти помилкам при визначенні витрат.

Отже, першою характерною особливістю системи "директ- костинг" є розподіл виробничих витрат на постійні та змінні.

Другою особливістю цієї системи є інтеграція виробничого і фінансового обліку. Система "директ-костинг", яку запропонував в 1936 році американський вчений Джонатан Харрісон, полягає в тому, що записи виробничого та фінансового обліку об'єднуються у за- гальну систему і відображаються в Головній книзі. Регулярно вироб- ничі витрати і звіт про прибутки та збитки подаються керівництву у вигляді залежності даних "вартість - обсяг виробництва - прибуток". Такий метод називають моністичною системою ведення обліку.

Разом з тим ця система має певні недоліки:

- характер і мета виробничого і фінансового обліку настільки різні, що об'єднуювати їх не зовсім доцільно, оскільки в основі поділу обліку є збереження комерційної таємниці;

- моністична система обліку складна і велика за обсягом, що зумовлено кількістю статей, пов'язаних із внутрішніми операціями. Ці факти роблять систему дорогою, а також негнучкою і непрактич- ною.

Третьою особливістю калькуляції собівартості продукції за си- стемою "директ-костинг" є процес багатостадійного складання звіту про доходи промислових фірм. Ці звіти складаються на основі мар- жинального доходу. Багатоступінчаті звіти мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній - чистий дохід.

Маржинальний дохід визначають як різницю між обсягом реалізованого продукції та змінними витратами.

Чистий дохід обчислюють як різницю між маржинальним до- ходом та постійними витратами.

Якщо ж змінні витрати розділяти ще на виробничі і невироб- ничі, то звіт про доходи буде треступінчатим. В цьому випадку на першому етапі визначають виробничий маржинальний дохід, на другому - обчислюють маржинальний дохід в цілому по фірмі як різницю між виробничим маржинальним доходом і позавиробничими

змінними витратами, на третью - чистий прибуток фірми вирахуванням з загальної суми маржинального доходу та суми постійних витрат.

Багатостадійний метод постійно розвивається і вдосконалюється. Основні форми багатостадійних звітів про доходи фактично стандартизовані.

Для кращого розуміння специфіки калькуляції собівартості продукції за системою "стандарт-костинг" її слід порівняти з традиційною системою повного розподілу витрат на виробі (табл.15)

Таблиця 2  
Калькуляція витрат за системами повного розподілу витрат та "директ-костинг"

№ п/п	Показники	Система повного розподілу витрат	Система "директ-костинг"
1.	Кількість одиниць випущеної продукції	25000	25000
2.	Кількість одиниць реалізованої продукції	25000	25000
3.	Сума реалізованої продукції (25000 од.х 50)	1250000	1250000
4.	Собівартість випущеної і реалізованої продукції:		
	а) змінні витрати виробництва	275000	275000
	- прями матеріали (25000-11)	175000	175000
	- пряма заробітна плата (25000-7)	125000	125000
	- змінні накладні витрати (25000-5) РАЗОМ по пункту 4 а	575000	575000
	б) постійні витрати виробництва (25000-12)	300000	575000
	РАЗОМ по пункту 4	875000	675000
5.	Загальний прибуток від реалізації		
6.	Комерційні та адміністративні витрати:		
	а) змінні комерційні адміністративні (25000-2)	50000	50000
	б) постійні комерційні адміністративні РАЗОМ по пункту 6	15000	0
	7. Кінцевий маржинальний дохід	65000	625000

8. Постійні витрати виробництва:

а) накладні (25000-12)	0	300000
б) комерційні і адміністративні РАЗОМ по пункту 8	0	15000
	0	315000
9. Прибуток до вилучених податків	310000	310000
10. Прибуткові податки	103000	103000
11. Чистий прибуток	207000	207000

Дані звіту свідчать про те, що сума чистого доходу однакова при будь-якому методі калькуляції витрат виробництва. Це пояснюється відсутністю незавершеного виробництва і залишків готової продукції на початок та кінець року.

Обчислений чистий дохід при будь-якому методі калькуляції може бути тотожним за умови, що суми виробленої та реалізованої продукції, а також вартості товарних запасів на початок і кінець року однакові. Зважаючи на ці обставини у звіті, де розрахунок здійснювався за методом повного розподілу витрат, постійні витрати виробництва визначено як частину собівартості продукції. У звіті, складеному за методом "директ-костинг", постійні витрати виробництва розраховані у вигляді періодичних витрат.

Застосування кожного із зазначених методів калькуляції витрат виробництва дає різні результати тільки в тому випадку, коли обсяг реалізованої продукції за певний період більший або менший від обсягу виробленої продукції. Залежно від добутих результатів підприємств використовує той або інший метод.

У випадку застосування методу "директ-костинг", сума прибутку залежить від обсягу реалізованої продукції. Однак, при калькульованні витрат за системою "директ-костинг" відмінності, зумовлені відсутністю балансу між виробництвом та реалізацією, не визначають. Велике значення при цьому надається обсягу реалізованої продукції. Реально ж сума прибутку залежить від обсягу реалізації, а реалізація - від товарної продукції.

На відміну від системи повного розподілу витрат на вибори, при застосуванні системи "директ-костинг" частка постійних витрат залишків товарно-матеріальних цінностей на кінець року не включається у собівартість реалізованої продукції наступного року. Вся сума постійних витрат щомісячно списується у вигляді періодичних витрат.

Система "директ-костинг" загострює увагу зацікавлених осіб на вимірюванні маржинального доходу.

У звіті про доход, складеному за методом "директ-костинг", можна побачити зміну або збільшення суми прибутку внаслідок зміни змінних витрат, цін реалізації та змін, пов'язаних із структурою виробленої продукції. В звіті про доходи, складеному за методом повного розподілу витрат на виробі, суми постійних та змінних витрат окремо не показують. Для визначення впливу цих витрат на прибуток, керівництво фірми повинно паралельно проводити другий розрахунок.

В умовах гострої конкурентної боротьби керівництво фірми матиме найбільший ефект при вирішенні господарських питань, використовуючи систему "директ-костинг".

Система "директ-костинг" дає змогу здійснити більш оперативний контроль за постійними витратами, ніж це має місце при використанні системи повного розподілу затрат на вироб, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети. При застосуванні "стандарт-кост" в системі "директ-костинг" встановлюють стандарти на постійні витрати, а в основу контролю гнучкого бюджету покладено поділ витрат на постійні та змінні. Протягом року всі постійні витрати нагромаджуються і в кінці звітного періоду списуються на виробництво. Деякі фірми, враховуючи, що сума накладних витрат протягом короткого періоду часу не змінюється, заздалегідь включають у бюджет витрати на рекламу, дослідження, нагляд та ін. Зміна суми цих витрат контролюється управлінням фірми. У зв'язку з тим, що частина нерозподіленої суми накладних витрат за системою повного розподілу на виробі переходить з одного року в інший, контроль за ними слабшає.

До переваг системи "директ-костинг" можна віднести:

- дані про собівартість, обсяги виробництва та прибутков можна одержати з бухгалтерської періодичної звітності;
- незмінність прибутку під впливом постійних накладних витрат при можливих змінах залишків товарно-матеріальних цінностей;
- звіти про витрати виробництва і доходи відповідають вимогам управління щодо прогнозування.

\* \* \*  
В організації управлінського обліку в промислових фірмах США є ряд положень, що заслуговують на увагу українських вчених-обліковців та практиків. До таких положень слід віднести:

1). Створення системи забезпечення керівництва інформацією про майбутню діяльність підприємства;

2). Розробку форм організації обчислювальних центрів і використання ЕОМ для вирішення обліково-аналітичних завдань;

3). Використання класифікації витрат залежно від зміни обсягу випуску продукції для управлінських потреб;

4). Застосування локалізації витрат на місцях виникнення гнучкого бюджету;

5). Впровадження в практику розподілу непрямих витрат математичних методів;

6). Використання елементів системи "стандарт-кост" у методах обліку витрат на виробництво за замовленнями і процесами калькуляції собівартості продукції.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Anthony R. M. Management Accounting Tex a cases, 4 ed. R. D. Irwin Inc., Homewood—Illinois, 1970.
2. Copeland B. B., Sullivan N. G. Cost accounting, West Publishing Co. N. Y. 1977.
3. Matz A., Vstry M. F. Cost accounting, Planning and Control, 6 ed. South—Western publ. Co.—Pallos, 1976.
4. Tricker R. I. Management Information and Control Systems Wiley and Sous.—London, 1976.
5. Ураков Д. У. Учет затрат по сферам деятельности.—М.: Финансы и статистика, 1991—176 с.

