

СИСТЕМИ ОБЛІКУ СТАНДАРТ-КОСТ ТА ДИРЕКТ-КОСТ

Р. О. Савченко, к. е. н.

Житомирський національний агроекологічний університет

Розглянуті особливості систем обліку витрат стандарт-кост та директ-кост, проводиться оцінка можливостей їх запровадження в облікову практику вітчизняних підприємств.

Рассмотрены особенности систем учета затрат стандарт-кост и директ-кост, проводится оценка возможностей их внедрения в учетную практику отечественных предприятий

The features of such expenses account systems as the standard – cost and direct-cost are examined in the article, the estimation of opportunities of their introduction in auditing practice of the domestic enterprises is carried out.

Результати досліджень. Сучасний стан обліку виробництва зумовлює необхідність дослідження зарубіжного досвіду з організації системи управлінського обліку в частині обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Причиною такої ситуації є потреба переорієнтації свідомості, насамперед керівників і головних бухгалтерів, на доцільність інтеграції накопиченого теоретичного та практичного досвіду вітчизняної облікової системи із передовими перспективними доробками зарубіжного обліку, що відповідатиме умовам ринкового середовища. У сучасних умовах для ефективного функціонування й розвитку підприємств потрібні не тільки констатація і ретроспективний аналіз витрат виробництва, а використання сучасних методів, що дають змогу об'єднувати облікові й аналітичні процедури в оперативному режимі.

Нині процес прийняття поточних і стратегічних рішень розвитку суб'єкта господарювання базується на інформаційному блоці про витрати та фінансові результати діяльності. Одним з ефективних інструментів дослідження поведінки витрат та управління ними є система стандарт-кост. Ключовою ідеєю системи обліку і калькулювання собівартості продукції стандарт-косту є визначення ще до початку процесу виробництва собівартості продукції, яка ґрунтується

на стандартах витрат. У подальшому в процесі виробництва облік ведуть лише за відхиленнями від стандартів (норм) витрат, на основі яких приймають регулюючі управлінські рішення про усуненню причин негативних відхилень. При цьому виявлені відхилення фіксуються в бухгалтерських записах на спеціальних рахунках, що дозволяє концентрувати увагу відповідальних осіб на дотриманні стандартів, досліджувати їх цільове призначення.

При розробці класифікації рахунків головна увага приділяється персональній відповідальності керівників за рівень витрат виробництва. Класифікація за змістом витрат є похідною. При розгляді відхилень від заздалегідь визначених стандартів враховують їх суттєвість: наскільки вони вагомі та як можуть вплинути на прийняття управлінського рішення, важливість виявлених відхилень при аналізі витрат виробництва. Щодо ведення аналітичного обліку виробництва, то він вимагає лише кількісного відображення готової продукції, адже заздалегідь відома стандартна собівартість. Дані розроблених стандартів можуть також використовуватися при плануванні, закупівлі товарно-матеріальних цінностей.

Аналогом цієї системи є вітчизняний нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. При цьому кожна система має певні особливості, які не дозволяють їх повністю ототожнювати. Зокрема, в системі стандарт-кост виявлені відхилення відносять на фінансові результати суб'єкта господарювання, а при використанні нормативного методу обліку витрат відхилення включають до витрат виробництва і відносять до складу собівартості продукції. Отже, система стандарт-кост за своїм призначенням зорієнтована на стабільні технологічні процеси виробництва і сприяє виявленню шляхів удосконалення системи обліку і калькулювання собівартості продукції, посилює контроль за прямими та накладними витратами виробництва.

Облік повних виробничих витрат поряд із вище перерахованими перевагами має і окремі недоліки, що дещо звужує коло його використання. Передусім, це висока трудомісткість процедур щодо визначення стандартів витрат, на які значною мірою впливають зовнішні фактори: інфляційні процеси, значні коливання цін на покупні матеріальні цінності, що використовуються у технологічному процесі виробництва, конкурентна боротьба за канали реалізації тощо, а також неможливість визначення стандартів по деяких видах витрат. Це послаблює оперативність обліку та контрольованість деяких статей витрат, а отже, не сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень щодо коригування виробничої діяльності суб'єкта

господарювання. Також система стандарт-кост не передбачає встановлення системи гнучких стандартів. Використовуються так звані «ідеальні» стандарти, досягнення яких у ході реального процесу виробництва майже неможливе.

Щодо перспектив використання системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за системою стандарт-кост, то причини, що ускладнюють її використання, є аналогічними до нормативного методу обліку витрат. Тому при використанні системи стандарт-кост пропонуємо до початку виробничого процесу розробляти систему гнучких стандартів витрат з урахуванням різної сили впливу як внутрішніх, так і зовнішніх факторів. Лише за такої умови систему стандарт-кост зможуть ефективно використовувати вітчизняні підприємства.

Однією із систем обліку витрат, що набула поширення в обліковій практиці економічно розвинутих країн, є система директ-кост. При її використанні змінні витрати групуються за видами готової продукції, а постійні витрати обліковуються на окремому рахунку, в калькуляцію не включаються і списуються на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли. Важливою особливістю системи директ-кост є можливість дослідження, на підставі групування витрат на постійні та змінні, взаємозв'язку і взаємозалежності між обсягом виробництва та реалізацією, витратами і прибутком. Велике значення має встановлений взаємозв'язок пропорцій між витратами й обсягами виробництва.

У системі директ-кост формується новий показник результату діяльності – маржа за змінної собівартості. Якщо із суми маржі відняти постійні витрати, то кінцевий фінансовий результат є прибутком або збитком. Якщо маржа за змінними витратами лише відшкодовує постійні витрати, досягається «точка беззбитковості» або точка критичного обсягу виробництва, коли фінансовий результат дорівнює нулю. Якщо підприємство виробляє значну кількість виробів, то метод змінних витрат дає можливість вимірювати «вклад» кожного виробу у відшкодування постійних витрат і формування загального рівня рентабельності.

Основними перевагами системи директ-кост, порівняно з іншими системами обліку і калькулювання продукції, є: підвищення точності калькулювання собівартості продукції, оскільки головним об'єктом є тільки виробничі витрати; зменшення частки витрат, що підлягають розподілу, адже до складу собівартості їх не включають, а відразу списують на фінансові результати; можливість використання точки критичного обсягу виробництва, а отже, прогнозування собівартості

продукції при зміні ділової активності; дослідження величини маржі за видами продукції; зниження трудомісткості облікових процедур, можливість планування, нормування і контролю; підвищення оперативності регулюючих управлінських рішень; проведення ефективної політики ціноутворення.

Недоліками методу директ-кост можна визначити умовність поділу витрат на постійні та змінні. Вважається, що постійні витрати також наявні у процесі виробництва і мають бути пропорційно розподілені на залишки готової продукції та незавершене виробництво. Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку метод директ-кост не може використовуватися для формування показників зовнішньої звітності та розрахунку податкових платежів. Його дані можна застосовувати лише для проведення економічного аналізу показників діяльності підприємства, складання форм внутрішньої звітності та прийняття оперативних управлінських рішень.

У вітчизняних підприємствах є можливість запровадження окремих елементів системи директ-кост. Так, цьому сприяє П(С)БО 16 «Витрати», а саме п.16, відповідно до якого всі загальновиробничі витрати можна розподіляти на постійні та змінні. При цьому перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат підприємство встановлює самостійно. Від правильності такого розподілу залежатиме порядок ведення аналітичного обліку витрат виробництва за номенклатурою статей калькуляції. Прямі змінні витрати слід обліковувати по дебету рахунку 23 «Виробництво», непрямі витрати спочатку накопичувати по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» із щомісячним списанням на дебет рахунку 23 «Виробництво». При використанні системи директ-кост зменшується кількість статей витрат, що підлягають контролю, є можливість поточного обліку та контролю витрат виробництва з узгодженням кількості продукції, що виробляється.

Суттєвою перешкодою для використання методу директ-кост, з нашої точки зору, є вимога вітчизняного законодавства розраховувати повну собівартість. Як наслідок, керівники підприємства відмовляються запроваджувати подвійну систему обліку: для потреб зовнішніх користувачів і для внутрішніх потреб в інформації про витрати виробництва через значне збільшення обсягу облікової роботи. Запровадження методу директ-кост також гальмує низький професійний рівень щодо питань організації системи управлінського обліку та розробки його методології, відповідно до галузевих вимог, як керівників підприємств, так і облікових працівників.

Висновки та пропозиції. Отже, доцільним є запровадження в облікову практику вітчизняних підприємств сучасних методів обліку витрат. Це сприятиме досягненню стратегічних завдань по покращенню показників діяльності суб'єктів господарювання за рахунок підвищення якості продукції та зниження витрат виробництва.