

Тема 6. Система обліку та калькулювання за нормативними витратами

План

- 6.1 Сутність та основні завдання обліку нормативних витрат.
- 6.2 Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних.
- 6.3 Особливості методу калькулювання «Стандарт-кост».

6.1 Сутність та основні завдання обліку нормативних витрат

Для забезпечення ефективності контролю за витратами використовують нормативний метод обліку та калькулювання витрат. Основою цього методу є облік витрат згідно з чинними нормами та облік відхилень від цих норм, а також облік зміни норм.

У зарубіжній практиці фактично аналогом нормативного методу обліку й калькулювання витрат є метод «Стандарт-кост». Як і вітчизняний нормативний метод, так і метод «Стандарт-кост», передбачають: нормування витрат; складання нормативних калькуляцій; облік нормативних витрат і відхилень від норм (за місцями виникнення та центрами відповідальності); аналіз відхилень та прийняття відповідних управлінських рішень.

Основні відмінності між цими методами обліку полягають у тому, що за системою «Стандарт-кост» не ведуть обліку зміни норм витрат; відхилення від норм витрат за системою «Стандарт-кост» нагромаджуються на спеціальних рахунках відхилень і в кінці звітної періоду списуються, здебільшого, на собівартість реалізованої продукції; вітчизняний нормативний метод передбачає оперативне документування та аналіз відхилень від норм, а при використанні методу «Стандарт-кост» відхилення від норм визначають розрахунковим способом і аналізують зазвичай після закінчення, як правило, місяця.

Цей метод спрямований на усунення проблем або недоліків, а також на удосконалення при прийнятті управлінських рішень.

Нормативні (стандартні) витрати - це витрати на виробництво певної продукції, величину яких визначають на основі обґрунтованих норм, нормативів, технологічних карт та інженерних розрахунків. Найчастіше нормативи встановлюють на витрати матеріалів, оплату праці, на загальновиробничі витрати тощо.

Теоретичні нормативи - це нормативи витрат за ідеальних умов діяльності підприємства (безперервної роботи обладнання у три зміни, роботи працівників без втрат робочого часу безвідходного використання матеріальних ресурсів тощо).

Базисні нормативи встановлюють на тривалий термін (до п'яти років). Їх застосовують як основу для вивчення динаміки економічних показників на підприємстві (продуктивності праці, фондівіддачі тощо).

Поточні нормативи - це нормативи, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у конкретному звітному періоді за реальних умов діяльності підприємства (кваліфікації працівників, рівня зносу обладнання, існуючої технології та організації виробництва).

Головна мета обліку та калькулювання нормативних витрат - оперативне виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативів, їх аналіз за причинами та місцями виникнення, формування інформації для прийняття відповідних управлінських рішень.

Систему обліку та калькулювання нормативних витрат доцільно застосовувати на підприємствах, де виробничі процеси часто повторюються і де існує чітко виражена залежність між вхідними ресурсами та виходом продукції.

Система обліку та калькулювання нормативних витрат передбачає:

- розробку та встановлення нормативів витрат на процеси, операції щодо виробництва одиниці продукції (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, виробничих накладних витрат тощо);
- складання картки (листа) нормативної собівартості одиниці продукції

- облік фактичних витрат з одночасним виділенням нормативних витрат і відхилень від нормативів;
- аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних;
- внесення необхідних управлінських змін у діяльність підприємства чи його структурних підрозділів або в нормативи витрат.

Таким чином, за допомогою нормативного методу ми можемо порівняти відхилення (зміни) від норм, які допоможуть у майбутньому виявити та уникнути помилок у процесі управління витратами.

Сума нормативних витрат на одиницю продукції – це нормативна собівартість, яка використовується для оцінки продукції при її оприбуткуванні з виробництва, оцінки запасів, визначення собівартості реалізованої продукції, порівняння фактичної собівартості з нормативною, вирішення питань ціноутворення тощо.

Протягом року можливі зміни норм витрат у випадках зміни умов виробництва (заміна обладнання, матеріалів, впровадження нової технології виробництва тощо).

Впровадження у виробництво організаційно-технічних заходів, більш досконалого обладнання, раціоналізаторських пропозицій призводить до зниження витрат матеріалів і заробітної плати на одиницю продукції, а, отже і до змін встановлених за ними нормативів. Ці зміни фіксує відділ підготовки виробництва в спеціальних повідомленнях, які складають окремо на зміни норми витрат матеріалів, нормативного часу та розцінок, цехових та інших витрат. У повідомленнях наводиться назва деталі (виробу), якої стосується зміна норм, стара та нова норми, різниця від зміни норм, дата й обґрунтування причини введення нової норми.

Зміни норм обов'язково групують за причинами, найменуванням виробів, їх однорідними групами, цехами. На підставі повідомлень зміни норм вносять корективи до нормативних калькуляцій. Нові норми, як правило, вводяться з 1-го числа наступного після зміни місяця (кварталу).

Облік змін норм дає можливість уточнювати фактори формування фактичної собівартості та виявляти економічну ефективність впровадження раціоналізаторських пропозицій і проведених організаційно-технічних заходів. У всіх виробництвах у разі змін норм виникає необхідність переоцінки незавершеного виробництва на дату зміни. Це зумовлено тим, що залишок незавершеного виробництва, який переходить на 1 – е число звітнього місяця, розрахований за старими нормами, а звітня калькуляція складена, виходячи із старих витрат за новими нормами. Переоцінку незавершеного виробництва проводять з використання коефіцієнтів (індексів змін норм).

Таким чином, система обліку та калькулювання нормативних витрат дає можливість:

- визначати суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію продукції, обчислювати собівартість одиниці продукції за нормативними витратами;
- приймати управлінські рішення стосовно цін на продукцію;
- контролювати витрати (на основі інформації про відхилення фактичних витрат від нормативів);
- оцінювати роботу структурних підрозділів підприємства;
- здійснювати управління витратами .

Обґрунтування нормативів витрат на виготовлення продукції здійснюють двома основними методами:

1) на основі технічного (технологічного) аналізу виробничих операцій, за якого детально вивчають технологічні процеси виробництва продукції та обсяги витрачання ресурсів на їх здійснення. На основі цього розробляють норми прямих і непрямих витрат (матеріальних, на оплату праці, інших прямих виробничих, загальновиробничих витрат) на операцію, процес, одиницю продукції, замовлення тощо. Обґрунтовуючи норми витрат, ураховують нормальний рівень виробництва на підприємстві, при якому забезпечується виконання планових показників реалізації продукції ;

2) коригуванням фактичних даних про окремі види витрат підприємства на здійснення виробничих операцій за попередні звітні періоди на основі детального аналізу їх складу, вилучення з їхньої суми непродуктивних витрат, урахуванням зміни умов діяльності підприємства у плановому періоді (технології виробництва, складу обладнання, асортименту продукції, бюджету робочого часу тощо). Для оцінювання собівартості продукції необхідно визначати нормативну собівартість одиниці продукції, яка включає усі нормативні витрати (прямі й непрямі), пов'язані з виробництвом цієї продукції. Переваги та недоліки обліку представлено на рис. 6.1.



Рис. 6.1. Схема переваг та недоліків обліку та калькулювання нормативних витрат

6.2 Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних

Важливою проблемою системи обліку та калькулювання нормативних витрат є виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних. Ці відхилення необхідно визначати й аналізувати як за місцями їхнього

виникнення (процесами, центрами відповідальності, видами продукції), так і за основними причинами. Відхилення можуть бути як сприятливими (економія), так і несприятливими (перевитрати). Відхилення можуть бути зумовленими змінами цін на ресурси, змінами обсягів використання ресурсів на одиницю об'єкта калькулювання (наприклад, на одиницю продукції) та змінами обсягу діяльності.

До відхилень, зумовлених змінами цін на ресурси, належать:

- а) за матеріалами - зміна закупівельних цін на матеріали;
- б) за заробітною платою - зміна тарифних ставок або відрядних розцінок;
- в) за виробничими накладними витратами - зміна ставки розподілу накладних витрат.

Відхилення, зумовлені змінами обсягу використання (кількості) ресурсів, включають:

- а) за матеріалами - відхилення у кількості витрачених матеріалів;
- б) за заробітною платнею - відхилення у кількості відпрацьованих людино-годин;
- в) за виробничими накладними витратами - відхилення у значенні бази розподілу накладних витрат.

Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних (за усіма видами витрат) здебільшого, розпочинають із визначення загальної суми відхилень. Після цього загальне відхилення деталізують за впливом основних чинників. Для визначення величини відхилень використовують метод факторного аналізу. При аналізі відхилень витрат матеріалів та витрат на оплату праці нормативні витрати обов'язково перераховують на фактичний обсяг діяльності (наприклад, на фактичну кількість виробленої продукції). Таким чином забезпечується коректність порівнянь.

Відхилення матеріальних витрат може бути зумовлене зміною ціни матеріалу (відхилення за ціною) або зміною кількості витраченого матеріалу (відхилення за використанням). Натомість, відхилення витрат на оплату

праці може виникати внаслідок зміни тарифної ставки (відхилення за ставкою) або кількості відпрацьованих людино-годин (відхилення за ефективністю).

Щодо виробничих накладних витрат, то їх загальне відхилення дорівнює різниці між сумами фактичних і розподілених загальновиробничих витрат. Зазвичай для аналізу відхилень загальновиробничі витрати поділяють на дві складові: змінні загальновиробничі витрати та постійні загальновиробничі витрати.

Відхилення суми змінних загальновиробничих витрат виникає внаслідок зміни фактичного значення ставки розподілу цих витрат порівняно з нормативним (відхилення за витрачанням) або внаслідок зміни значення бази розподілу (відхилення за ефективністю).

Загальне відхилення фактичних постійних накладних витрат від суми розподілених постійних накладних витрат складається з відхилення між сумами нормативних і фактичних постійних загальновиробничих витрат (відхилення за витрачанням або внаслідок зміни значення бази розподілу).

Калькулювання фактичної собівартості продукції - важливий етап нормативного обліку витрат. Попередньо за кожним виробом або групою виробів складається відомість зведеного обліку витрат на виробництво за місяць. При системі обліку та калькулювання за нормативними витратами підставою для визначення собівартості готової продукції є попередньо визначена нормативна собівартість продукції (нормативна калькуляція). Нормативну калькуляцію застосовують для оцінки вартості виготовленої продукції, незавершеного виробництва, браку у виробництві, а також для планування та контролю. Зокрема, дані нормативних калькуляцій використовують під час розробки планів постачання, виробництва, прибутків (збитків) й безпосередньо для прийняття рішень відносно планів виробництва та реалізації. Основою складання нормативної калькуляції є технічно обґрунтовані норми споживання матеріалів і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для конкретного виду продукції.

Норми визначають на основі чинних (або очікуваних на початок планового періоду) нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для подальшого удосконалення виробництва.

В умовах існування незавершеного виробництва залишок незавершеного виробництва за нормами на початок періоду визначається як різниця залишку незавершеного виробництва на кінець місяця та зміни норм за місяць. Витрати за звітний період заповнюють на основі відповідних відомостей витрат. Витрати на брак і незавершене виробництво відображають за нормами на підставі результатів інвентаризації або оперативного обліку. Нормативну собівартість готової продукції визначають на основі відповідних калькуляцій.

Складаючи відомість, використовують балансовий метод, згідно з яким справедливе рівняння:

Залишок незавершеного виробництва на початок періоду + Витрати за місяць за нормою = Витрати на брак + Результати інвентаризації незавершеного виробництва + Собівартість готової продукції за нормою + Залишок незавершеного виробництва на кінець місяця за нормою .

Отже, фактична собівартість готової продукції визначається як:

Фактична собівартість готової продукції	=	Нормативна собівартість	±	Відхилення від норм	±	Зміна норм
--	---	----------------------------	---	------------------------	---	---------------

Після визначення фактичної собівартості її порівнюють з нормативною собівартістю, проводять аналіз собівартості за стандартними витратами, дані аналізу передаються у вигляді доповідної записки керівникам на предмет виявлення критичності нормативів і резервів зниження витрат та збільшення прибутку.

Можна використовувати два варіанти нормативного методу обліку витрат - калькулювання на основі повної та неповної собівартості залежно від поставленої мети. Для нормативного методу обліку витрат за неповною собівартістю характерні такі особливості:

- нормуванню підлягають лише змінні витрати;
- залишки незавершеного виробництва оцінюються за змінними витратами;
- нормативна собівартість включає лише змінні витрати за нормами;
- нормативна калькуляція включає лише змінні витрати за нормами.

Враховуючи, що система обліку за нормативними витратами може базуватися на визначенні змінних витрат, у нормативній калькуляції необхідно передбачити групування витрат не лише на прямі та непрямі, а й на змінні та постійні.

Організація системи обліку та калькулювання нормативних витрат сприяє удосконаленню контролю за витратами й формуванням прибутку, координуванню планів роботи окремих структурних підрозділів підприємства задля досягнення стратегічних завдань його діяльності.

Таким чином, аналіз відхилень дає можливість вживати заходів щодо запобігання перевитрат, недопущення втрат, поширення практики економного витрачання матеріалів і використання робочого часу.

Організація системи обліку та калькулювання нормативних витрат сприяє удосконаленню контролю за витратами, формуванню прибутку, координуванню планів роботи окремих структурних підрозділів підприємства задля досягнення стратегічних завдань його діяльності.

6.3 Особливості методу калькулювання «Стандарт-кост»

За кордоном широко використовують систему «Стандарт-кост», яку розглядають як один із важливих інструментів не лише контролю, а й управління витратами. Головне в цій системі - ще до початку виробництва визначити стандартні витрати. При цьому фактична величина прямих витрат обчислюється на основі стандартів, норм, тобто на основі розрахункових кошторисів, нормативів, визначених згідно з нормами обслуговування та

кількістю робітників. У процесі здійснення обліку витрат за методом «Стандарт-кост» встановлюють відхилення від заданих параметрів.

Суть системи «Стандарт-кост» полягає у відображенні в обліку того, що має бути, а не того, що відбулося. Характерною особливістю методу «Стандарт-кост» є не документування виявлених відхилень від норм у процесі витрачання засобів, а відображення відхилень на спеціальних рахунках. Це сприяє здійсненню безпосереднього контролю за стандартами з боку відповідальних осіб. Перед ними стоїть завдання не документувати, а не допускати й оперативно усувати відхилення, що виникають у процесі діяльності.

Важливою перевагою системи «Стандарт-кост» є цінність її даних для прийняття рішень. Особливо ефективні стандарти, розроблені окремо за змінними статтями витрат за умови, що ціни на ресурси та норми трудових витрат встановлено правильно. Важливе значення для прийняття управлінських рішень має використання цієї системи в поєднанні з методом «Директ-костинг».

Отже система «Стандарт-кост» має такі характерні переваги:

- використання спеціальних рахунків для відображення наявних відхилень;
- відсутність документування відхилень, оскільки основне її завдання - не допускати їх;
- у разі виявлення відхилень завжди встановлюється, наскільки суттєві виявлені відхилення й для вирішення яких проблем вони використовуються;
- попередній розрахунок очікуваних витрат на виробництво та реалізацію;
- визначення ціни на основі заздалегідь встановленої собівартості одиниці продукції;
- складання звітів про доходи та витрати з виділенням відхилень від нормативів та обов'язковим встановленням причин їх виникнення;

- на підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення ціни, а також скласти Звіт про прибутки;

- менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки кожна господарська операція не документується, первинними документами оформлюють та обліковують лише ті витрати, які перевищують нормативні;

- система «Стандарт-кост» корисна і при прийнятті управлінських рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо для змінних і постійних витрат, та розроблені стандарти є реальними;

- облік витрат при цій системі ведеться за принципом виключення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів, що дозволяє зменшити бухгалтерський штат.

Проте незважаючи на суттєві переваги, системи „Стандарт-кост” притаманні певні недоліки:

- важко складати стандарти згідно з діючим технологічним процесом;

- постійна зміна цін, зумовлена інфляцією та конкурентною боротьбою значно ускладнює розрахунок стандартної собівартості;

- не на всі види виробничих витрат можна встановити стандарти;

- при виробництві великої кількості різних за характером і типом виробів обчислювати стандартну собівартість кожного виробу за короткий час досить складно, тому замість стандартів використовують середню вартість виробу;

- значні труднощі під час визначення в практичній діяльності ступеня напруженості стандартів (норм).

Незважаючи на ці недоліки, менеджери активно використовують цю систему. Таким чином, шляхом дослідження аналізу відхилень було виявлено ряд особливостей цього методу. По-перше, основою виявлення відхилень від стандартів у процесі витрачання коштів є бухгалтерські записи на

спеціальних рахунках, але не їх документування. Перед менеджерами ставиться завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, не всі компанії відображають у бухгалтерському обліку виявлені відхилення, а лише ті з них, які використовують поточні стандарти.

Третьою особливістю в частині відображення відхилень від стандартів є виділення спеціальних синтетичних рахунків для обліку відхилень - за статтями калькуляції, за факторами відхилень. Дані особливості системи «Стандарт-кост» означають, що з метою управління витратами завжди розглядається, наскільки істотні ці відхилення, щоб їх враховувати; що вони показують, при вирішенні яких проблем вони можуть бути використані; важливість виявлених відхилень в аналізі витрат на виробництво.

Виявлені в звичайному порядку відхилення від встановлених стандартних норм витрат піддаються аналізу для з'ясування причин їх виникнення. Калькуляція, розрахована за допомогою стандартних норм, є основою оперативного управління виробництвом і витратами. Це дозволяє адміністрації оперативно усувати неполадки у виробництві, вживати заходів для їх запобігання в майбутньому. Істотно впливає на подальший розвиток підприємства, зміцнення його фінансової стійкості та отримання максимально - можливого прибутку, що є головною метою будь-якого звичайного підприємства.