

## **УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РІЗНИХ ФОРМ ВЛАСНОСТІ ТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Із розвитком конкуренції на ринку та зниженням норми прибутку перспективи розвитку підприємства значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Вміння планомірно й раціонально керувати витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання. Також за сприятливих економічних умов важливим стає завдання оптимального розподілу ресурсів між поточною та інвестиційною діяльністю. Це можна зробити, якщо на підприємстві діє продумана система управління витратами.

Як підтверджує досвід країн Західної Європи та Америки, у яких формування і розвиток економіки й системи бухгалтерського обліку відбувалися природним шляхом протягом десятків і сотень років, головним у їх діяльності є прогнозування, передбачення, творчість, що дає можливість уникнути стратегічних помилок, які ймовірні при орієнтації лише на минулий досвід.

Процеси інтеграції світової економіки потребують узгодження всієї сукупності елементів вітчизняної та світової господарських систем, у тому числі бухгалтерського обліку. Тому перед вітчизняними вченими постає завдання з огляду на особливості національного обліку максимально наблизити його структуру і зміст до світових стандартів. Це сприятиме створенню єдиного внутрішнього ринку об'єднаної Європи, взаємопроникненню і взаємодоповненню структур економік усіх інтегрованих країн.

У розробку питань теорії та методології обліку витрат вагомий внесок зробили вітчизняні вчені: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, З.В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.О. Ластовецький, В.Г. Линник, Б.М. Литвин, Ю.Я. Литвин, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан та інші; зарубіжні дослідники: А.Ф. Аксененко, І.А. Басманов, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, Р. Ентоні, Т.П. Карпова, М. Карренбауер, А.Ш. Маргуліс, Р. Мюллендорф, С.О. Ніколаєва, В.Ф. Палій, Дж. Ріс, С.С. Сатубалдін, С.О. Стуков, В.І. Ткач, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова та інші.

На багатьох підприємствах використовується нормативний метод формування витрат і собівартості продукції, що зумовлено специфікою діяльності підприємства. Нормативний метод обліку витрат на виробництво – прогресивний метод, що дозволяє ефективно використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості й оперативного управління виробництвом, при якому собівартість калькулюється вже у процесі виробництва, а не після завершення звітного періоду. Даний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві щодо кожного виду виробу на основі діючих норм та кошторисів витрат складається попередня калькуляція нормативної собівартості виробу, тобто калькуляція собівартості, обчислена за діючими на початок місяця нормами витрачання матеріальних і трудових витрат.

Зазначимо, що у зарубіжній економіці немає чіткого розмежування понять "норма" і "норматив". Зокрема, Рей Вандер Віл вважає, що стандарти (нормативи) установлюються як у вартісному, так і в натуральному виразі [12]. Нерідко трапляється, що сировина й матеріали надходять на підприємство за різними цінами, важливим є об'єктивне визначення нормативних цін на матеріали. Такою визначається ціна, яка, як очікується, буде переважати протягом майбутнього періоду.

Керівники українських підприємств не мають чіткого бачення стану підприємства, зокрема обсягу витрат під час виробництва продукції, що і є головною проблемою постановки системи управлінського обліку. Міжнародні стандарти у сфері бухгалтерського обліку розробляються тільки для зовнішньої звітності. Тому, можна сміливо сказати, що на кожному західному підприємстві (фірмі) існує своя система управлінського обліку. Ця обставина, а також відсутність опублікованих джерел утруднює вивчення та узагальнення систем управлінського обліку, зокрема нормативних витрат ресурсів.

Нормативи витрат сировини і матеріалів на одиницю продукції мають включати не тільки корисне використання, але й неминучі втрати, зумовлені як технологією виробництва (виробничі відходи, технологічні втрати у результаті випаровування вологи при досушуванні, доочистки

сировини тощо), так і відхиленнями якості. Тому в технологічних картах на виготовлення продукції мають бути розроблені детальні нормативи витрат за окремими операціями, оскільки узагальнені дані про сумарні витрати на готову продукцію вуалюють взаємним погашенням негативних і позитивних відхилень упущення на окремих стадіях технологічного циклу.

*Метою* статті є аналіз нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємстві щодо кожного виду виробу на основі діючих норм та кошторисів витрат.

У США основний акцент робиться на прибуток, європейські підприємства мають тенденцію вирівнювати найкращі й найгірші результати еластичним використанням резервів [16]. Слід зазначити, що американський напрям в обліку, крім США, характерний також для Англії, Австралії, Нової Зеландії, англословянських країн, що розвиваються, а також для Японії. Однак останніми роками відмінності між американським і європейським виробничим обліком значно стерлися. У Європі уважно вивчали і переймали американський досвід у справі підвищення оперативності обліку й посилення контролю витрат і прибутку (стандарт-кост, директ-костинг, складання і контроль виконання кошторисів накладних витрат), а у США багато фірм, виконуючи урядові замовлення, зобов'язані давати покупцям точну калькуляцію собівартості виробів і більше уваги приділяти точному калькулюванню собівартості [15].

Нормативний метод обліку витрат на виробництво – прогресивний метод, що дозволяє ефективно використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості й оперативного керівництва виробництвом, при якому собівартість калькулюється вже у процесі виробництва, а не після завершення звітного періоду.

Сутність нормативного методу обліку полягає в тому, що витрати на виробництво здійснюються за діючими нормами з одночасним обліком змін і відхилень від норм. Його застосування дозволяє оперативно (за зміну, добу) виявити відхилення від норм, вжити конкретних заходів до їх усунення і тим самим активно впливати на зниження витрат виробництва.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання продукції має специфіку застосування на підприємстві, а саме ефективне застосування нормативного методу обліку витрат можливе на підприємствах, діяльність яких складається з ряду однакових чи повторюваних операцій. Даний метод підходить для більшості промислових підприємств, які мають циклічний характер виробництва та технологічний цикл. Застосування нормативного методу також є доречним для непромислових підприємств, які мають повторюваний характер виробництва. Проте в умовах неповторюваного виробництва застосування нормативного методу не є ефективним, оскільки на даних виробництвах не існує бази спостереження та не можна встановити нормативи. Отже, однією зі специфічних та неодмінних умов використання нормативного обліку витрат і нормативної калькуляції є постійна повторюваність операцій.

Система нормативного обліку витрат є дієвим механізмом для вирішення таких завдань:

допомагає при складанні кошторису й оцінці ефективності управління;

створює контрольну схему, спрямовану на виявлення тих операцій, що не узгоджуються із планом. Ця схема має попереджати менеджерів про виникнення небажаних ситуацій, що можуть зумовити вживання коригувальних заходів;

дає прогноз майбутнім витратам, що буде використаний для прийняття рішень;

спрощує завдання перенесення витрат на кінцевий продукт для цілей оцінки запасів товарно-матеріальних цінностей;

установлює цілі, які необхідно досягти.

Кожний метод і система калькулювання ґрунтуються на певних принципах, які визначають специфіку їх застосування. Важливими завданнями нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані при плануванні й у практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок тощо).

Основними принципами системи нормативного обліку є:

нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу. У нормативній калькуляції як засобі обліку, планування, контролю, знаходить відображення вже досягнутий рівень упровадження у виробництво прогресивних норм і організаційних заходів;

систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;

постійний та своєчасний облік зміни норм і визначення впливу цих змін на собівартість продукції;

попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм у момент їх виникнення з одночасним виявленням їх складу, місця виникнення, винуватців і причин для глибшого дослідження можливостей впливу на їх величину;

завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз із метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва;

калькулювання фактичної собівартості груп (типів) однорідної продукції виходячи з їх нормативної собівартості та відхилень від норм;

щомісячний або щоквартальний облік внесених змін у встановлені норми, що дає можливість оперативно управляти процесом виконання організаційно-технічних заходів.

Нормативні витрати являють особливу цінність при складанні кошторису, оскільки забезпечують зручне і надійне джерело даних для розробки виробничого плану з урахуванням потреби в матеріалах, праці й інших послугах у фінансовому та натуральному вираженні. Кошториси, складені на основі нормативів витрат, дають більш надійні цілі, ніж у випадку, коли нормативи витрат відсутні. Це відбувається тому, що нормативи витрат засновані на ретельному вивченні необхідних матеріалів, технологічних методів, робочого і машинного часу й залежності змінних непрямих витрат від обсягів виробництва.

Нормування витрат виробництва дає можливість на науковій основі встановлювати рівень їх використання на різних ділянках виробництва, що дозволяє вести управління та контроль у рамках центрів відповідальності. При нормативному методі обліку витрат на виробництво й калькулюванні собівартості продукції підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція. Основою для складання нормативних калькуляцій собівартості окремих видів виробів та напівфабрикатів є розроблені нормативи витрат. Вони встановлюються відповідно до технічної документації на виробництві продукції (кресленням деталей та вузлів, що розроблені конструкторським бюро). На відміну від планових калькуляцій, в основі яких лежать середньорічні нормативи витрат, нормативні калькуляції складаються за нормами, які діють у даному звітному періоді. Тобто нормативна калькуляція собівартості виробу відображає технічний рівень, якого досягнуло дане підприємство на певну дату, причому на різні дати величина її різна; планова – є середньою величиною між тим, що було досягнуто підприємством на початок планового періоду, і тим, що має бути досягнуто ним до кінця цього періоду. Тобто планова калькуляція будується на виріб в цілому.

Виходячи з цього, нормативні витрати відображають заздалегідь обумовлені витрати для досягнення цілей в умовах ефективного виробництва. Ця категорія відрізняється від кошторисних витрат: кошторис підноситься до всієї діяльності, норматив являє собою ту ж інформацію, але на одиницю продукції.

Існує два підходи, які можна застосувати для розрахунку нормативних витрат:

для оцінки потреби у праці й матеріалах можна використовувати записи минулих років;

нормативи можна встановити, ґрунтуючись на інженерному дослідженні.

Якщо для встановлення нормативів використовуються записи минулих років, існує небезпека, що нормативи будуть відображати минулу неефективність виробництва. Нормативи встановлюються на основі досвіду минулих років за однаковими чи подібними операціями. Понаднормове використання праці чи матеріалів варто скоротити, можна також посилити нормативи довільним відсотковим зменшенням необхідної кількості ресурсів. При інженерному дослідженні на основі специфікації матеріалів, праці й устаткування здійснюється пильне спостереження за перебігом кожної операції. Зарубіжні та вітчизняні управлінці поділяють нормативи на три групи:

базові нормативи витрат;

ідеальні нормативи;

досяжні на даний час нормативи.

Базові нормативи являють собою нормативи, що залишаються незмінними протягом тривалого періоду часу.

Ідеальні нормативи показують досконалий виробничий процес і є мінімальними витратами, можливими в умовах максимально ефективного виробництва, тому вони рідко використовуються на практиці, оскільки що вони можуть здійснити шкідливий вплив на мотивацію працівника.

Досяжні на даний час нормативні витрати являють собою ті витрати, що виникають в умовах ефективного виробництва. Досяжні на даний час нормативні витрати вважаються реально досяжними за даних умов виробництва та стану економічної системи і підприємства в ній в

цілому. В основі нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції покладений систематичний облік змін та відхилень від установлених норм витрат на одиницю продукції в розрізі причин та відповідальних осіб.

Ураховуючи всі переваги та можливі недоліки використання нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції слід звернути увагу на проблемні питання впровадження нормативного методу обліку витрат у систему управлінського обліку на українських підприємствах в даних умовах функціонування економічної системи країни. Значного поширення нормативний метод обліку витрат і калькулювання продукції не набув, що пов'язано перш за все з відсутністю необхідності у керівників та управлінців підприємстві знання глибокого та точного економічного аналізу витрат за центрами відповідальності, окремими частинами продукції, вузлами, партіями загалом, аналізом відхилень від установлених норм та нормативів, що дає нормативний метод. Це є суб'єктивним проблемним моментом упровадження нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

До головних причин повільного впровадження нормативного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна віднести:

низький рівень організації нормативного господарства;

слабку механізацію планових і облікових робіт;

недостатню участь керівників і фахівців, особливо технічних служб у роботі з упровадження нормативного методу;

недостатню організацію обміну досвідом у галузевому масштабі;

недостатню розробку теоретичних основ цього методу обліку.

#### *Висновки*

1. Характерним для системи нормативного обліку є своєчасне оновлення нормативів у результаті здійснених заходів із технічного розвитку й удосконалення організації виробництва. Упровадження у виробництво організаційно-технічних заходів, більш досконалого обладнання, раціоналізаторських пропозицій приводить до зниження витрат матеріалів і заробітної плати на одиницю продукції, а отже, і до змін установлених за ними нормативів.

2. Проблема полягає в тому, що знижувати витрати виробництва можна за рахунок різних факторів, які певним чином вплинуть на кінцеві результати роботи підприємств. У вітчизняній практиці адміністрація підприємств, використовуючи недоліки чинного законодавства з питань оплати праці, надто захопилася тим, щоб знижувати оплату праці. У результаті з державних підприємств звільнилася найбільш кваліфікована частина виробничого персоналу і перейшла працювати в недержавний сектор економіки. Це позначилося, перш за все, на зниженні якості продукції, неспроможності використовувати досягнення науки й техніки у виробничих процесах. Як наслідок, спостерігається зниження престижності вітчизняної продукції, втрата її конкурентоспроможності та ринків збуту.

#### **Література**

1. Про Державний бюджет України на 2009 рік: Закон України від 26.12.2008 р. № 835-VI // <http://zakon.gada.gov.ua>

2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XII зі змінами та доповненнями // <http://zakon.gada.gov.ua>.

3. П(С)БО 16 «Витрати», затв. наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318, зі змінами і доповненнями // <http://zakon.gada.gov.ua>

4. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. – Львів: НУ “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.

5. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир: Рута, 2000. – 446 с.

6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: проблеми визначення // Вісник ЖІТІ. – Сер.: Економічні науки. – 2001. – № 17. – С. 3-14.

7. Гарасим П.М., Давидович І.С., Хомин П.Я. Управлінський облік на підприємстві (Методика ведення): моногр. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 270 с.

8. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

9. Економічна енциклопедія: У 3-х т. Т.1 / Ред.: С.В. Мочерний та ін. – К.: Вид. центр «Академія», 2000 – С. 864.

10. Лень В.С. Управлінський облік. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.

11. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

12. Управленческий учёт / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М.: Инфра-М, 1997. – 480

с.

13. Чумаченко Н.Г., Савченко А.П., Корнев В.Г. Принятие решений в управлении производством. – К.: Техніка, 1978. – 191 с.
14. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учёта // Бухгалтерский учёт и аудит. – 1998. – № 10. – С. 2-9.
15. Jarugowa A., Skowronski J. Rachunek kosztow w systemie informacyjnym przedsicbiorstwa. – Warszawa: PWN, 1996. – 182 с.
16. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1991. – 245 с.