Лукава І.М.,
викладач кафедри аграрного бізнесу і обліку
Тернопільський національний економічний університет

НОРМАТИВНИЙ МЕТОД ОБЛІКУ ЯК ЗАСІБ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ

Постановка проблеми. Результати аналізу останніх досліджень і публікацій доводять, що практично не має єдиної думки щодо трактування нормативного методу обліку витрат. Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і економія засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод який застосовується в різних галузях.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляду питань нормативного методу тією чи іншою мірою присвячені праці А.С. Бакаева, И.А. Басманова, А.М. Бортникова ,Ч. Гаррісона, Х. Гант, Э.К. Гільде, М.Х. Жебрака, В.С. Лень, Ю.А. Мішин, Т. Маренич, А.С. Нарінського, Л.В. Нападовська, І.І. Поклада, М.С. Пушкар, В.І. Ткача, М.В. Ткача.

Постановка завдання. Метою написання даної статті є розгляд і узагальнення діючої методики нормативного методу та визначення основних напрямів його удосконалення для управління виробництвом.

Виклад основного матеріалу дослідження. Принциповим у використанні нормативного методу обліку витрат є поділ їх на витрати, обґрунтовані в даних виробничих умовах, мірою яких виступають норми і нормативи використання засобів виробництва та праці і витрати, які відхиляються від цих нормативів.

Отже, розглянемо різноманітні точки зору щодо нормативного обліку витрат. Так, І. А. Басманов підкреслював, що з появою нормативного методу обліку здійснився своєрідний переворот в обліку виробничих витрат, який перетворив цей облік із засобу "фіксації подій" в засіб "оперативного управління економікою виробництва" [1, с.60]. Е. К. Гільде виділяє можливість управління за відхиленнями як основну перевагу нормативного методу, який дозволяє активно впливати на виробничо-господарську діяльність підприємства [5, с.4]. Лише нормативний метод обліку дозволяє організувати оперативний контроль за витратами виробництва. Він посилює роль бухгалтерського обліку в боротьбі за подальше підвищення ефективності роботи підприємств [3, с.8].

Важливими завданнями нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані при плануванні і в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок тощо).

Основними принципами системи нормативного обліку є:

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

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

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

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

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

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

7) щомісячний або щоквартальний облік внесених змін у встановлені норми, що дає можливість оперативно управляти процесом виконання організаційно-технічних заходів [5].

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління. Всі випадки відхилення від норм повинні оформлюватись відповідними документами і обліковуватись. Облік відхилень ведеться з метою забезпечення

своєчасної інформації про розміри і причини додаткових, не передбачених нормами витрат, і прийняття необхідних організаційних і технічних заходів.

При нормативному методі повинен здійснюватись систематичний облік змін діючих норм. Цей облік ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативних калькуляцій. На підприємствах повинен бути встановлений порядок оформлення змін норм, а також повідомлення зацікавлених відділів і цехів про ці зміни. За повідомленням про зміни норм вносяться зміни в технічну і планову документацію, як підставою для оформлення первинних документів (вимог, лімітних карток, робочих нарядів, маршрутних листів тощо), де зазначаються діючі витратні норми для видачі сировини, матеріалів і напівфабрикатів, а також для нарахування заробітної плати.

Важливим і обов'язковим моментом організації нормативного обліку є систематичний облік в процесі виробництва відхилень від норм витрат, встановлених на початок місяця, по матеріалах (по кожному найменуванню), заробітній платі робітників та нормативних витратах. Структуру відхилень в системі нормативного обліку в сучасній інтерпретації можна подати у вигляді схеми (**рис. 1).**

<table>
<tr><td colspan="4">Відхилення по виробничих витратах</td></tr>
<tr><td colspan="2">Загальні відхиленим по матеріалах</td><td>⇨</td><td>- відхилення по ціні матеріалів
- відхилення по використанню (розкрою) матеріалів
- відхилення якості матеріалів від встановленого стандарту</td></tr>
<tr><td colspan="2">Загальні відхилення по заробітній платі</td><td>⇨</td><td>- відхилення по тарифах
- відхилення по продуктивності праці</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Загальні відхилення по накладних витратах</td><td>змінні</td><td colspan="2">- відхилення по величині
- відхилення по ефективності</td></tr>
<tr><td>постійні</td><td colspan="2"></td></tr>
</table>

Рис. 1. Структура відхилень в системі нормативного обліку

Відхилення від норм враховуються за місцями їх виникнення (цехами, ділянками, бригадами), причинами та винуватцями на підставі документації і, перш за все, сигнальної документації, що має зазвичай інший колір чи кольорову смугу. Такими сигнальними документами є матеріальні вимоги на додатковий (понадлімітний) відпуск матеріалів для заповнення недостач і браку деталей, акти на заміну матеріалів, доплатні листки по заробітній платі, наряди на виконання операцій, не передбачених технологією, тощо. Частина відхилень виявляється на підставі інших документів, в яких фактичне витрачання відображається у співставленні з нормативним (акти розкрою матеріалів, шихтові записки тощо). В кінці звітного періоду складають зведену відомість відхилень за причинами і винуватцями окремо по матеріалах і заробітній платі. Аналіз цих відхилень дає можливість вживати заходів щодо ліквідації перевитрат, недопущенню втрат, поширювати досвід економного витрачання матеріалів і використання робочого часу.

Щоденне узагальнення та аналіз відхилень від норм за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності дозволяють керівникам виробничих підрозділів своєчасно усувати недоліки, що виникають при організації виробництва, і попереджувати можливість їх появи в майбутньому (рис. 2).

<table>
<tr><td colspan="3">ВІДХИЛЕННЯ:</td></tr>
<tr><td>Викликані випадковими факторами</td><td colspan="2">Викликані за встановленими причинами</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Не досліджувати</td><td>↓
Витрати перевищують вигоди</td><td>↓
Вигоди перевищують витрати</td></tr>
<tr><td>Не досліджувати</td><td>Досліджувати</td></tr>
</table>

Рис. 2. Порядок дослідження відхилень

Наявність обґрунтованих норм дає змогу організувати облік витрат по кожному замовленню (культурі, групі культур, виду чи віковій групі тварин) на основі нормативного методу. Цим методом можна здійснювати поточний (оперативний) контроль за втратами виробництва протягом року, фіксуючи відхилення від норм у місцях їх виникнення, причини й винуватців відхилень. Крім того, при

застосуванні цього методу обліку значно спрощується оцінка продукції протягом року, до закінчення виконання всього замовлення, бо стає можливою оцінка її за нормативною собівартістю. Значно полегшується також обчислення собівартості всієї виробленої на замовлення продукції. При цьому облік стає більш трудомістким. Але доцільність прогресивного методу обліку в промисловості чи сільському господарстві не можна ставити в залежність від його трудомісткості.

При застосуванні цього методу відхилення від норм обчислюють так, щоб можна було виявити те, що їх спричиняє, місце виникнення і винних осіб, а також вплив цих відхилень на собівартість продукції.

Відхилення від норм бувають позитивні, що означають економію у витратах, і негативні, що зумовлюють збільшення витрат. Порівнянням у процесі виробництва фактичних витрат із встановленими нормами можна одержати важливі дані для аналізу господарської діяльності підприємства, що дасть змогу запобігти різним втратам і нераціональним витратам. Відхилення від встановлених норм витрат показують, як у господарстві додержують технології виробництва, а також встановлених норм витрат сировини і матеріалів, затрат праці та ін. Практика свідчить, що сума відхилень від нормативів, як правило, характеризує не конструкторські й технологічні особливості виробів, а здебільшого організаційну роботу підприємства. Тому треба всебічно вдосконалювати організаційну роботу на підприємстві, впроваджувати наукову організацію праці, розвивати службу диспетчеризації, добиватись найбільшої взаємодії всіх служб підприємства, спрямовувати їх роботу на суворе додержання встановлених норм.

При застосуванні нормативного методу розрізняють дві стадії обліку: попередню і наступну. На попередній стадії обчислюють собівартість продукції за діючими прогресивними нормами використання сировини, матеріалів, зарплати та інших виробничих витрат. На цій стадії розрахунковим методом обчислюють величину витрат підприємства за діючими на початок звітного періоду нормами кожного елемента витрат.

Під нормою витрат розуміють мінімальну кількість матеріальних, грошових і трудових витрат на виготовлення конкретного виду продукції. Важливо, щоб норми витрат на підприємствах були науково обґрунтованими і рівнялись не на індивідуальні витрати конкретного господарства, а на галузеві норми, особливо в умовах докорінної перебудови планування й управління економікою.

Спочатку визначають рівень економічності підприємства. Необґрунтоване нормативне господарство може привести до підвищення нормативної собівартості, а отже, до нереального прогнозування. При вивченні нормативного господарства на промислових підприємствах встановлено, що планові норми вищі за передбачені в технологічній карті на 18—20%. У сільському виробництві цей процент значно вищий.

Звичайно за умов, коли формуються і приймаються в розрахунок при попередньому калькулюванні завищені норми витрат, створюється неправильне уявлення про витрати на одиницю даної продукції, а виявлені на останній стадії обліку відхилення від встановлених норм часто призводять до самозаспокоєності.

Встановлення реальних, оптимальних, але напружених норм витрат по окремих видах продукції — важлива початкова стадія калькулювання, на якій вишукують резерви, визначають економічну ефективність роботи підприємства. Тому тільки науково обґрунтовані норми можуть стати базою калькулювання, як основної облікової роботи на попередній стадії нормативного методу обліку витрат на підприємстві.

За умов правильної організації та ведення економічного процесу фактичні витрати не повинні перевищувати нормативних. Відхилення від нормативної собівартості можуть траплятись лише при зміні встановленої технології або виявленні прихованих резервів.

На наступній стадії нормативного обліку в процесі виробництва виявляють відхилення від установлених норм витрат, які виникають внаслідок невиконання передбаченої нормативною калькуляцією системи організації роботи на підприємстві.

На другій стадії нормативного методу обліку в ході здійснення процесу виробництва має бути забезпечене роздільне (розчленоване) відображення відхилень від установлених норм по місцях їх виникнення, причинах і винних особах, що їх допустили, а також встановлено їх вплив на собівартість продукції. Лише в такому розчленованому відображенні в обліку відхилень від установлених норм витрат і полягають найбільш позитивні сторони нормативного методу обліку.

Оскільки норми витрат змінюються, як правило, з початку нового місяця, оцінені залишки незавершеного виробництва минулого місяця у витратах виробництва визначають за одними нормами, а поточні — за іншими. Це може призвести до неправильного обчислення фактичної собівартості продукції. Щоб запобігти цьому, обов'язково в умовах нормативного методу перераховують витрати, які значаться у незакінченому виробництві, за нормами, встановленими на початок даного місяця. Різниця між перерахованими і початковими витратами становить суму змінених норм, яку при обчисленні фактичної собівартості треба відносити на весь випуск продукції за звітний період.

Знаючи нормативну собівартість продукції, суму обчислених відхилень і розрахункових змін норм, легко знайти фактичну собівартість випущеної або виробленої продукції. Вона складатиметься з нормативної собівартості, відхилень від цих норм і їх змін.

При цьому треба враховувати, що обчислення фактичної собівартості таким способом і здійснення оперативного контролю за витратами виробництва при цьому методі стають можливими лише за умови роздільного відображення у первинному обліку витрат за встановленими нормами і відхилень від цих норм. Для цього витрати списують на виробництво у межах встановлених норм на підставі звичайних документів, складених у момент здійснення господарської операції на основі технологічної карти, тоді як на виявлені в процесі виробництва відхилення від встановлених норм витрат складають спеціальні сигнальні документи (можливо, із смугою іншого кольору) за підписом відповідальних осіб, які дозволили ці витрати.

Отже, для нормативного методу обліку витрат характерні такі особливості:

1. Роздільне відображення в обліку витрат за встановленими нормами і відхиленнями від цих норм.

2. Собівартість продукції може бути обчислена за діючими нормами завчасно, на попередній стадії, а виявлені в процесі виробництва, на наступній стадії відхилення від діючих норм дають змогу визначити вплив окремих факторів на рівень собівартості продукції.

3. При незначних ускладненнях техніки планової та облікової роботи, деякому збільшенні кількості первинних документів і обсягу калькуляційної роботи досягають більш високої точності обчислення фактичної собівартості продукції, бо не застосовують умовних способів розподілу витрат, а беруть до уваги лише реальні облікові або нормативні показники.

4. Контролюючи зміну норм витрат у ході виконання плану виробництва, можна стежити за зниженням або підвищенням собівартості продукції та її формуванням, що дуже важливо для оперативного керівництва господарством і вживання заходів щодо поліпшення його діяльності.

5. Нормативний метод обліку витрат виховує у працівників підприємств бережливе ставлення до державних і власних коштів, привчає до суворого додержання встановлених нормативів, розумного господарювання.

У рослинництві калькуляцію нормативної собівартості складають не на продукцію, а на окремі роботи конкретного циклу (передпосівний обробіток ґрунту, догляд за посівами, збір урожаю). Для складання калькуляції нормативної собівартості робіт на основі технологічних карт вирощування тієї чи іншої культури агроном колективного сільськогосподарського підприємства складає планове завдання рільничій чи тракторній бригаді на конкретний цикл робіт (10-15 днів). У плановому завданні зазначають назву і обсяг робіт, які треба виконати протягом, визначеного періоду по кожній культурі. В нормативній калькуляції обліковують ці роботи у вартісному виразі.

Отже, калькуляція нормативної собівартості вирощування кожної культури складається з калькуляції нормативної собівартості окремих робіт, які виконуються під ту чи іншу культуру. Затрати праці й витрати на заробітну плату (оплату праці) водіїв, трактористів у межах структурних підрозділів і по господарству в цілому обліковують у «Нагромаджувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку» (ф. № 37а), підсумкові дані якої щомісяця переносять у «Журнал обліку робіт і послуг по технологічних процесах (видах робіт) у рослинництві» (ф. № 37). В цей журнал записують також дані з книжок і облікових листків праці й виконаних робіт (ф. № 66, 66а) та «Нагромаджувальних відомостей роботи вантажного автотранспорту» (ф. № 38). Собівартість цих робіт контролюють. Для систематизації місячних підсумків журналу (ф. № 37) і групування технологічних процесів (видів робіт) по сільськогосподарських культурах, для контролю за виконанням планових показників використовують «Нагромаджувальну відомість обліку прямих витрат» (ф. № 37 б). Показники цієї відомості переносять у «Виробничий звіт по рослинництву» (10.3 а с.г.) та інші місячні виробничі звіти. Витрати насіння, садивного матеріалу, добрив оформляють відповідними актами (ф. № 118, 119) одночасно з фактичним їх використанням. Інформація цих актів є основою для відповідних записів у «Журнал обліку прямих витрат по технологічних процесах (видах робіт) у рослинництві» (ф. № 37) і у «Звіт про рух матеріальних цінностей» (ф. № 121), а також для відображення у загальному вигляді у «Виробничому звіті по рослинництву» (10.3 а с.г.). Загальновиробничі витрати відносять на витрати виробництва по об'єктах калькуляції щомісяця. Підсумки витрат за нормою (ліміти, кошториси) обчислюють і записують у «Виробничому звіті по рослинництву» (10.3 а с.г.) по об'єктах калькуляції в графу «Нормативи (ліміти) витрат». Відхилення від норм (лімітів) фіксують окремо в графі «Відхилення від нормативів». Інформація про відхилення нагромаджується з початку року в графі «Відхилення з початку року».

Щомісячне (по технологічних процесах або видах робіт) віднесення загальновиробничих витрат на аналітичні рахунки рослинництва (10.3 а с.г.) зумовлене потребами оперативного контролю за формуванням рівня собівартості продукції, робіт, послуг не тільки по прямих, а й по непрямих витратах. Понаднормативні витрати оформляють сигнальними документами. До «Виробничого звіту

по загальновиробничих і адміністративних витратах» (10.3 г с.г.) додають «Розшифровку відхилень від норм».

При застосуванні нормативного методу обліку потребують деякої перебудови окремі первинні документи і реєстри журнально-ордерної форми.

Облік витрат на виробництво за нормативним методом в запропонованому варіанті доведений до реєстрів аналітичного обліку і вписаний у систему записів розчленовано, бо у виробничому звіті (10.3 а с.г.) витрати обліковують окремо за нормами і відхиленнями від норм. Тому таку систему нормативного методу обліку витрат у рослинництві можна вважати завершеною. Для неї характерні не тільки відповідні побудова первинної документації, а й порядок аналітичного обліку витрат, розподіл їх на нормативні витрати і відхилення від норм у системі бухгалтерських рахунків. При нормативному методі відхилення від норм треба групувати в облікових реєстрах. У варіантах нормативного методу обліку витрат, запропонованих іншими авторами для сільського господарства, жоден не доведено до реєстрів аналітичного обліку. Всі вони обмежуються складанням первинних або зведених документів.

Запропоновані зміни в системі реєстрів журнально-ордерної форми для пристосування їх до вимог нормативного методу, стосуються переважно виробничих звітів та не впливають на всю систему їх взаємозв'язку з іншими реєстрами і на загальну методику організації та ведення обліку при журнально-ордерній формі. Це має принципове значення і підтверджує, що на нормативний метод обліку витрат може перейти будь-яке господарство, що впровадило журнально-ордерну форму обліку.

Висновки з даного дослідження. Отже, основними перевагами нормативного методу обліку витрат є такі:

1) фактичні витрати виробництва по кожній статті обліковують як суму чи різницю між нормативною величиною і сумою відхилень від визначених норм; якщо фактичні витрати в журналі-ордері з обліку основного виробництва показані загальною сумою, то наявність показників нормативної калькуляції дає змогу виявити відхилення від норм, а фактори подорожчання чи здешевлення продукції виявляють уже в обліковому реєстрі;

2) роздільне ведення обліку витрат посилює аналітичні якості реєстрів бухгалтерського обліку, робить облік більш дієвою, зброєю в оперативному керівництві господарством;

3) фактичні витрати, передбачені нормативною калькуляцією, і відхилення від установлених норм у використовуваних облікових реєстрах відображають розчленовано наростаючим підсумком з початку року;

4) на базі всебічного розширення механізації та поєднання різних видів обліку, а також кращого коригування облікових і планових робіт журнали-ордери бухгалтерського обліку треба перетворювати в аналітичні таблиці з аналітичними й обліковими показниками. Це дасть змогу використовувати реєстри бухгалтерського обліку як оперативні документи, за допомогою яких керівництво і спеціалісти господарства зможуть більш кваліфіковано керувати виробництвом, оперативно втручатись у його хід, збільшувати обсяг кінцевої продукції з мінімальними затратами праці, матеріальних ресурсів і коштів.

Література

1. Басманов. И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции./ Басманов И. А. Под ред. В. А. Новака. - М. : Финансы, 1970.- 167 с.

2. Безруких П. С.Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / Безруких П. С., Кашаев А. Н., Комиссарова И. П. - М. : Финансы и статистика, 1989. - 223 с.

3. Бортников А. М. Нормативный учет затрат на производство / Бортников А. М. - М. : Финансы и статистика, 1982. - 64 с.

4. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. - 416с.

5. Гильде Э. К. Нормативный учет в промышленности / Гильде Э. К. - М. : Финансы, 1976.- 152 с.

6. Добровський В. М. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / За ред. В. М. Домбровського., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. – К. : КНЕУ, 2003. – 235 с.

7. Жебрак М. Х. Курс промышленного учета / Жебрак М. Х. - 8-е изд. перераб. - М. : Госстатиздат, 1960. - 158 с.

8. Корецький М. Х. Управлінський облік: Навч. Посібник / Корецький М. Х., Дацій Н. В., Пельтек Л. В. - К. : Центр учбової літератури, 2007. - 296 с.

9. Котляров С. А. Управление затратами / Котляров С. А . – СПб : Питер, 2001. - 160 с.

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