

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

О. П. ЛУГІВСЬКА, кандидат економічних наук;

Л. А. ЛУГІВСЬКА

(Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»)

Анотація. На сьогодні важливим напрямом підвищення ефективності господарської діяльності є своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування оптимального обсягу собівартості продукції. Це, в свою чергу, можливо лише при такій організації і методології обліку та контролю використання ресурсів, за якої причини змін собівартості, допущення перевитрат і економія засобів виробництва розкриваються шляхом щоденного виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових даних. Мета статті – розглянути методологічні відмінності між різними методами обліку й контролю витрат, особливості їх використання на вітчизняних підприємствах. Розглянуто різні специфічні методи обліку й контролю витрат на підприємстві; виявлені їх особливості та обґрунтовано доцільність застосування окремих методів у ринкових умовах. На підприємствах необхідно впроваджувати таку систему обліку та контролю витрат, при якій їх можна щоденно відстежувати в процесі виконання плану на підставі первинної документації та поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає саме нормативний метод.

Ключові слова: система контролю витрат, стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод обліку витрат, чекова форма контролю витрат, методи контролінгу, маржинальний дохід, точка беззбитковості.

Система контролю витрат виробництва та обігу за сучасних умов стає вирішальним аспектом щодо впливу на результати діяльності окремих підрозділів підприємства та його фінансово-господарської діяльності загалом. Попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво дозволить розкрити невраховані при плануванні та в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі.

У практиці діяльності підприємств різних галузей економіки України використовують декілька методів планування та обліку витрат, та пов'язаного з ним контролю витрат. Ці методи здобули загальне визнання в різних країнах світу (стандарт – кост, директ – костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат). Вони відрізняються один від одного організаційно-правовими та методологічними

засадами. Якщо перші з названих методів, зазвичай, використовують як засоби для подальшого прийняття рішень, то чекова форма контролю є, крім того, засобом самоконтролю з боку керівників і колективу підрозділу (центру витрат чи центру прибутку) та засобом стимулювання за результатами роботи колективу.

В узагальненому вигляді особливості значених методів обліку та контролю витрат надано в табл. 1.

Методологічно відмінності між названими методами стосуються складу витрат, які підлягають контролю, порядку їх планування та подальшого виявлення відхилень, ступеня деталізації даних про причини відхилень від планового рівня та подальшого групування цих даних у розрізі осіб, із вини яких сталися ці відхилення.

Розглянемо можливості застосування методів обліку та контролю витрат по мірі їх розробки та впровадження у виробництво.

Таблиця 1

Характеристика основних методів обліку і контролю витрат [2, с. 173]

Назва методу	Порядок доведення завдань до підрозділу	Склад витрат	Спосіб виявлення відхилень проти плану (бюджету)	Особи, що відповідають за відхилення	Система стимулювання
Стандарт-кост	На певний період на підставі нормативних і конкретних даних	Прямі, загально-виробничі, а в окремих випадках і загально-господарські витрати	Розрахунково	Керівники підрозділів	Побажання власника та наявність трудової угоди
Нормативний метод обліку	На звітний період та більш короткі проміжки часу	Ті самі витрати, а також витрати на збут	За допомогою сигнальних документів і розрахунково	Особи, з вини яких сталися відхилення	зазвичай, не передбачається
Директ-костінг	На звітний період	Лише прямі виробничі витрати з поділом на змінні та постійні	Розрахунково	Керівники підрозділів (центрів витрат)	Побажання власника та наявність угоди
Чекова форма контролю	На виробничий період на основі нормативів	Виробничі витрати, включаючи і пов'язані з управлінням підрозділу, а також в разі потреби відрахування на покриття загальновиробничих і загальногосподарських витрат		Увесь колектив	За підсумками звітного періоду

Нормативний метод обліку витрат, який почали впроваджувати в СРСР в 30-ті рр., суттєво не відрізнявся від стандарт-кост із методологічного аспекту. Слід погодитися з думкою Ю. Литвина та В. Олійника з цього приводу, які зазначають, що аналіз нашої вітчизняної літератури, яка висвітлює зарубіжний досвід організації обліку витрат виробництва у працях М. Чумаченка, М. Маргуліса, О. Мухіна, С. Сатубалдіна і С. Стукова та ін. переконав нас, що, наприклад, у США немає жодного підприємства, яке б не вело обліку за системою «стандарт-кост». Хоча автори вбачають у цій системі відмінності від нашого нормативного методу, але вже сьогодні глибоко переконані, що не треба шукати відмінностей там, де їх не було і немає, оскільки нинішній нормативний метод витрат – це не що інше, як

запропонований М. Жебраком у 30-ті роки із США «стандарт-кост».

Відмінності між стандарт-кост і нормативним методом полягають у порядку збирання та опрацювання даних.

На багатьох зарубіжних підприємствах бухгалтерський облік здійснювався загалом на підприємстві, матеріали списували під час їх одержання від постачальника, був відсутній облік витрат за об'єктами калькуляції та підрозділами. Тому контроль за витратами здійснювали, зазвичай, порівнюючи стандартні витрати із фактичними, але здебільшого у натуральних вимірниках. Якщо були наявні відхилення, їх оцінювали за виробничою собівартістю або за поточними цінами придбання.

При нормативному методі відхилення у витратах матеріалів та оплаті праці фіксували в

сигнальних документах, а всі інші відхилення визначали розрахунково. Цей метод давав більш точні, ґрунтовні та докладні дані про результати господарювання. При цьому суми економії і перевитрат визначали за причинами і відповідальними особами, але все це потребувало значних витрат часу на доведення лімітів до виконавців, документальне підтвердження фактів перевитрат, одночасно облік в одному регістрі нормативів, відхилень і фактичних даних про витрати за всіма видами прямих і непрямих витрат.

На підприємствах із великою номенклатурою продукції досить часто це створювало такі великі потоки інформації, що їх аналіз за допомогою контролю за відхиленнями неможливо було здійснити. Крім того, відсутність достовірних і обґрунтованих нормативів значно ускладнювало облік. Слід визнати, що в ході використання цього методу досить часто створювався істотний психологічний бар'єр між бухгалтерами та фахівцями (керівниками підрозділів), адже облік перевитрат (насамперед ставали об'єктами обліку) здійснювався по кожній особі. Це призводило до того, що в бухгалтерії заводили «досьє» на інші підрозділи та осіб, унаслідок чого виникали непорозуміння та недоречності. Нормативний метод, незважаючи на його переваги, впроваджувався під тиском і, як правило, «тримався» на ініціативі бухгалтерів. Він не набув поширення, а одержані при цьому дані не використовувалися для матеріального стимулювання працівників підрозділу за результатами діяльності за звітний період.

У літературних джерелах останніх років значна увага приділена контролінгу як важливому засобу поліпшення управління підприємством. При цьому передбачається вивчення узагальнюючого показника діяльності підприємства з подальшим поділом на чинники, що визначають його рівень. У країнах СНД подібний аналіз отримав назву факторного і був запропонований для підприємств різних галузей народного господарства. Однак слід визнати, що при цьому найбільш узагальнюючим показником був рівень рентабельності товарної продукції, тоді як у різних системах контролінгу вибір узагальнюючого показника був вищий.

Із найбільш відомих методик контролінгу, побудованих на логіко-дедуктивних схемах, слід виокремити такі [2, с. 174–175]:

1. Du Pont розроблена американською компанією з однойменною назвою, децентральним показником є рентабельність інвестованого капіталу (ROI) із такими складовими, як рентабельність обороту та обіг капіталу.

2. Pyramid Structure of Ratios запропонована Британським інститутом менеджменту, де основним показником є ROI та різні показники обороту.

3. Zvei розроблена Центральною спілкою електротехнічної промисловості Німеччини та складається з двох великих блоків: аналізу зростання та структурного аналізу.

4. RL, яка запропонована Райхманом і Ліхніттом і передбачає як основні показники рентабельність і ліквідність.

Крім того, є низка емпірико-індуктивних систем (Blaver, Weibel, Camel), побудованих на передбаченні можливих ситуацій щодо неплатоспроможності певного підприємства.

Розглянуті схеми аналізу діяльності підприємства підтверджують факт, що всі вони є системою фінансового аналізу, а під час вивчення складу, класифікації та формування витрат виробництва застосовуються загальноприйняті підходи, тобто особливих відмінностей у побудові контролю витрат, на нашу думку, не спостерігається, що визнало багато вчених.

Однак австрійські вчені, які займаються зіставленням планових і фактичних показників у системі контролінгу, зокрема Х. Рітцбергер, запропонували дещо специфічну методику розрахунку витрат і їх контролю на малих і середніх підприємствах, яку слід розглядати як один із варіантів стандарт-кост.

На таких підприємствах основою розрахунків є спеціальні одиниці вимірювання виконаної роботи, якими можуть бути кількість робочих годин основного працівника або умовні розрахункові одиниці (кількості, квадратні метри), або робочі характеристики, наприклад, під час експлуатації транспортних засобів. Подальша схема розрахунків передбачає визначення суми всіх витрат у розрахунку на цей показник, зокрема витрат на оплату праці всіх категорій працівників підприємства, нараху-

вання на оплату праці, витрати матеріалів і накладні витрати, включаючи відсотки на власний і залучений капітал, винагороду підприємцю (власнику) за працю та його соціальне страхування, податки і втрати тощо [3].

Ці планові розрахунки на певний проміжок часу (рік) є підставою для визначення ціни виконаних робіт і наданих послуг (при цьому допускається врахування чинних положень щодо знижок) і можуть бути використані не лише на малих і середніх підприємствах, а й у центрах прибутку, що входять до складу великих підприємств. Вони дають змогу швидко визначити кошторисну вартість робіт, особливо якщо вартість матеріалів і запасних частин сплачуватиметься окремо.

Така схема розрахунків досить проста, вона дає можливість швидко визначити вартість виконаних робіт і в подальшому легко здійснити контроль за фактичними даними.

Нормативні калькуляції, складені за допомогою розглянутих вище методів обліку, давали більш-менш точні дані для контролю за умови дотримання передбачуваного обсягу виробництва. Однак, якщо відбувалися зміни в цьому показнику, витрати згідно із зробленими розрахунками могли значно відрізнитися від фактичних. Це пояснюється наявністю постійних і змінних витрат. Такий поділ є основою застосування ще одного методу, який значно поширився в розвинених країнах – директ-костингу. Особливістю цього методу обліку і контролю виробництва є те, що контроль здійснюється лише за прямими витратами, тобто витратами, які стосуються конкретного центру витрат (центру прибутку) чи госпрозрахункового підрозділу.

Більшість авторів поділ витрат на постійні та змінні пов'язують із визначенням точки беззбитковості. На нашу думку, цей момент має велике значення під час нормування витрат, оскільки дає змогу більш точно запрограмувати суму витрат, визначити економію чи перевитрати та розрахувати маржинальний дохід. Однак при цьому потрібно врахувати деякі особливості функціонування директ-костингу за сучасних умов. А. Павленко та М. Чумаченко зазначають, «що ступінь відхилення розрахункових результатів за моделлю залежить від

ряду факторів, а саме: діапазон зміни показників в обсягу реалізації; питома вага у витратах постійних витрат; період, за який проводиться аналіз; зміна реалізованої продукції; зміна цін і рівня інфляції» [1]. Ці автори посилаються на К. Друрі, який досліджує низку допущень при визначенні точки беззбитковості, а отже, всі інші змінні залишаються незмінними; єдиний виріб або постійна номенклатура реалізованих виробів; прибуток розраховується за змінними витратами; сукупні витрати і сукупний дохід є лінійними функціями обсягу виробництва; витрати можна точно розподілити на постійні та змінні.

Чекова форма контролю досить поширена в сільськогосподарських підприємствах і будівельних організаціях. Ю. Литвин та В. Олійник цього приводу писали: «Важливо зазначити, що це єдина, проста, зрозуміла практика, розумна, діюча і прийнята на озброєння спеціалістами сільського господарства система планування, обліку і контролю витрат на виробництво. Але це не метод і не форма обліку, а система, яка виникла з причин недосконалості діючої системи обліку витрат на виробництво, її неоперативності та відставання від тих процесів, які підлягають обліку».

Не спиняючись на визначенні чекової форми контролю витрат, доцільно наголосити на особливостях її застосування [4]:

1. Госпрозрахункові завдання доводилися до великих підрозділів підприємства.

2. Завдання обліку виробництва встановлювалися на підставі продуктивності за попередній період.

3. Ліміти витрат розраховувалися за технологічними картками.

4. Вироблена продукція оцінювалася за встановленими цінами (по суті, справи встановлювали трансферні ціни, взяті на рівні собівартості виробництва, а також інші схеми їх обчислення; окремі автори налічували сім баз для встановлення цих цін).

5. Застосовувалося матеріальне стимулювання за результатами діяльності підрозділу, розмір якого визначався відрахуваннями від госпрозрахункового доходу (різниці між вартістю продукції за встановленими цінами та фактичними витратами на її виробництво).

6. Контроль за витратами й доходами здійснювали керівники підрозділу за допомогою чеків, які склали керівники підрозділу ще до моменту здійснення операції або відразу після її завершення.

Практика свідчила, що підрозділи спершу охоче переходили на чекову форму контролю витрат, хоча згодом це бажання поступово згасало. На нашу думку, це пояснюється тим, що під час формування внутрішньогосподарських цін і встановлення лімітів витрат досить часто виникали ситуації, коли за рахунок організаційних і економічних заходів (повне оприбуткування продукції, належний облік витрат тощо) підвищувався вихід продукції, що призводило до виникнення значної маржі внаслідок економії на постійних і умовно-змінних витратах, які, по суті, залишалися в розпорядженні госпрозрахункового підрозділу і виплачувалася йому за підсумками року. Це значно знижувало ефективність застосування чекової форми контролю.

Вивчення позитивних і негативних сторін окремих методів контролю витрат дає змогу визначити реальні шляхи побудови управління витратами виробництва в сучасних умовах.

На нашу думку, найвищі результати підприємство матиме тоді, коли в економії будуть зацікавлені виконавці, тобто застосовуватиметься матеріальне стимулювання за підсумками діяльності підрозділу. Однак при цьому слід визнати, що застосування цього заходу насамперед визначає власник, який може вважати, що найбільш повне і раціональне використання ресурсів залежить від його керівництва і тому в приватних підприємствах запровадження засад госпрозрахунку слід регулювати за допомогою колективного договору.

Особливо це доцільно робити щодо підрозділів, які розташовані далеко від підприємства і де власникові важко контролювати виконання технологічних операцій, витрати і вихід продукції. На всіх інших підприємствах питання про застосування госпрозрахункових засад має вирішувати безпосередньо його керівництво [1].

Однак при цьому потрібно врахувати два важливі моменти: кому (власнику чи госпрозрахунковому підрозділу) слід зарахову-

вати маржинальний дохід, який виникає у разі переконання планових завдань і обґрунтувати методику визначення рівня виконання завдань із виходу продукції.

Вважаємо, що маржинальний дохід не повинен включатися до госпрозрахункового доходу підрозділу, тому економію витрат (перевитрати) слід визначати, порівнюючим фактичну суму з розрахунковою.

Така методика визначення відхилень від запланованих витрат потребує належної побудови обліку факторів, які визначатимуть нормативні витрати з метою їх порівняння з фактичними, а поглиблений аналіз – істотної перебудови обліку витрат. По-перше, необхідно виокремити ті статті витрат, які є змінними й умовно-змінними, і вести їх облік із якомога більшою деталізацією з метою вивчення і узагальнення, тоді як постійні можна укрупняти, виокремлюючи лише найбільш значущі, що важливо для контролю за виконанням кошторису. По-друге, особливої уваги потрібно приділяти тим статтям, до складу яких входять витрати, які залежать від кількості виготовленої продукції.

Наприклад, у багатьох виробництвах до складу прямої оплати входить погодинний заробіток, нарахований окремим працівникам при виробництві конкретної продукції. Наявність подібних сум приводить до виникнення маржинального доходу при зростанні обсягів виробництва, або, навпаки, – до перевитрат на оплату праці при зменшенні обсягу виробництва. Вплив цього фактора залежить від питомої ваги почасової оплати в конкретному періоді [4].

Тут можна було б рекомендувати запровадження такої системи оплати праці, за якої всім працівникам оплата нараховувалася б за вихід продукції. Однак при цьому слід врахувати, що для розрахунків потрібно брати середній рівень виходу продукції, оскільки при завищенні обсягу виробництва в розцінці може бути закладено маржинальний дохід, що може піти на користь власника, але зменшить заробіток працівників підрозділу.

У центрах прибутку велику увагу необхідно приділяти питанням контролю за обсягами реалізації і насамперед щодо інформаційного

забезпечення. Труднощі виникають на тих підприємствах, підрозділи яких надають аналогічні послуги (наприклад, бригади в будівельних організаціях) чи виробляють аналогічні види продукції (наприклад, рослинницькі бригади в сільськогосподарських підприємствах), адже при цьому виникає потреба у деталізації даних про обсяги та якість реалізованої продукції в розрізі підрозділів.

У подібних умовах матеріальне стимулювання можна здійснювати залежно від розміру створеного підрозділом госпрозрахункового доходу, порівнюючи виручку від реалізації з фактичною або скоригованою сумою витрат на фактичний обсяг виробництва. При цьому потрібно враховувати, що госпрозрахунковий дохід слід зменшити на витрати, пов'язані зі збутом продукції, адже ціна на продукцію може залежати від умов постачання, тобто прямі витрати на збут впливають на розмір госпрозрахункового доходу.

Отже, головною метою контролю та обліку витрат є ефективне використання виробничих витрат, їх видів, виявляючи причинно-наслідкові фактори, приймаючи своєчасні рішення щодо врегулювання відхилень, оптимізації співвідношення «витрати – прибуток».

ЛІТЕРАТУРА

1. Артамонова Н. С. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг / Н. С. Артамонова, Н. М. Доба // *Економіка: реалії часу*. – 2013. – № 3. – С. 16–21.

Artamonova N. S. Vprovadzhennia suchasnykh metodiv upravlinnia vytratamy zadlia zabezpechennia konkurentnykh perevah /

N. S. Artamonova, N. M. Doba // *Ekonomika: realii chasu*. – 2013. – № 3. – С. 16–21.

2. Іванюта П. В. Управління ресурсами та витратами : навч. посіб. / П. В. Іванюта, О. П. Лугівська. – 2-ге вид. – Київ : Центр учбової л-ри, 2011. – 320 с.

Ivaniuta P. V. Upravlinnia resursamy ta vytratamy : navch. posib. / P. V. Ivaniuta, O. P. Luhivska. – 2-he vyd. – Kyiv : Tsentr uchbovoi l-ry, 2011. – 320 s.

3. Чернишова Л. І. Особливості формування системи управління витратами на вітчизняних підприємствах [Електронний ресурс] / Л. І. Чернишова, А. С. Дженкова // *Інноваційна економіка*. – 2014. – № 3. – С. 61–68.

Chernyshova L. I. Osoblyvosti formuvannia systemy upravlinnia vytratamy na vitchyznianskykh pidpryemstvakh [Elektronnyi resurs] / L. I. Chernyshova, A. S. Dzhenkova // *Innovatsiina ekonomika*. – 2014. – № 3. – С. 61–68.

4. Шульга А. В. Методи управління витратами виробництва / А. В. Шульга, Я. В. Семейко // *Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна*. – 2008. – Вип. 22. – С. 283–286.

Shulha A. V. Metody upravlinnia vytratamy vyrobnytstva / A. V. Shulha, Ya. V. Semieiko // *Visnyk Dnipropetrovskoho natsionalnoho universytetu zaliznychnoho transportu imeni akademika V. Lazariana*. – 2008. – Vyp. 22. – С. 283–286.

О. П. Луговская, кандидат экономических наук; Л. А. Луговская (Высшее учебное заведение Укоопсоюза «Полтавский университет экономики и торговли»). **Методические аспекты учета и контроля затрат на предприятии.**

Аннотация. В настоящее время важным направлением повышения эффективности хозяйственной деятельности является своевременное влияние на уровень производственных затрат и формирования оптимального объема себестоимости продукции. Это, в свою очередь, возможно только при такой организации и методологии учета и контроля использования ресурсов, при которой причины изменений себестоимости, допущение перерасходов и экономия

средств производства раскрываются путем ежедневного выполнения плана на основании первичной документации и текущих учетных данных. Цель статьи – рассмотреть методологические различия между разными методами учета и контроля затрат, и особенности их использования на отечественных предприятиях. Рассмотрены различные специфические методы учета и контроля затрат на предприятии, выявлены их особенности и обоснована целесообразность применения отдельных методов в рыночных условиях. На предприятиях необходимо внедрять такую систему учета и контроля расхода, при которой они ежедневно бы отслеживались в процессе выполнения плана на основании первичной документации и текущих учетных записей. Таким требованиям отвечает именно нормативный метод.

Ключевые слова: система контроля затрат, стандарт-кост, директ-костинг, нормативный метод учета затрат, чековая форма контроля затрат, методы контроллинга, маржинальный доход, точка безубыточности.

**O. Luginvka, Cand. Econ. Sci.; L. Luginvka (Poltava University of Economics and Trade).
Methodical aspects of accounting and cost control on the enterprise.**

Summary. Today, an important way to increase the efficiency of economic activities is timely impact on production costs and the formation of the optimal level of production costs. This, in turn, is only possible with this organization and methodology of accounting and control of resources by reason of changes cost overruns and savings assumptions of production revealed by the daily implementation of the plan on the basis of primary documents and current credentials. To examine methodological differences between the different methods of accounting and cost control, and especially their use in domestic enterprises. Various specific methods of accounting and cost control in the company; found their features and expediency of application of certain methods in market conditions. Enterprises should introduce a system of accounting and cost control, in which they would daily monitoring in the implementation of the plan on the basis of primary documents and current accounts. So it meets the requirements of the normative method.

Keywords: system control costs, methods of control and cost accounting standard-cost, direct kostinh, regulatory cost accounting method, check form control costs, methods of controlling, margin income break-even point.