

**Удосконалення національних засад нормативного методу обліку витрат
у промисловості**

Дубовая В. В.

Вступ. Узагальнення теоретичних засад нормативного методу обліку на державному рівні було представлено в нормативно-правових актах СРСР і України, які вже втратили чинність [1, 2, 3]. Діючі Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості не містять повноцінного викладення порядку застосування нормативного методу обліку витрат та зразків облікових регістрів [4, п. 526-544]. Отже, в Україні зараз відсутні національні засади нормативного методу обліку витрат, які були б рекомендовані українським промисловим підприємствам до застосування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробкою і впровадженням нормативного методу обліку витрат, як радянського аналогу зарубіжного методу “*standard costing*”, активно займалися вчені 1970-80-х років, такі як Басманов І.А., Безруких П.С., Бородкін О.С., Валуєв Б.І., Врублевський Н.Д., Гільде Е.К., Додонов А.А., Кашаєв А.Н., Крилов М. Ф., Кужельний М.Н., Пантелеєв Н.В., Торопов В.А., Чумаченко М.Г.

В Україні останні публікації на тему нормативного методу присвячені порівнянню його характеристик з зарубіжним аналогом “*standard costing*”, та організації нормативного методу у сільському господарстві [5, 6] і молоко-м’ясній промисловості [7, 8]. При цьому враховуються висновки й пропозиції радянських вчених, але ігноруються теоретичні засади нормативного методу з нормативно-правових актів.

Постановка завдання. Метою дослідження є модернізація національних засад та удосконалення послідовності прийомів нормативного методу обліку витрат у промисловості, зокрема машинобудуванні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з *Типовими вказівками по застосуванню нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулюванню нормативної (планової) і фактичної собівартості продукції (робіт)* [1], затвердженими у 1983 році, нормативний метод обліку було засновано на застосуванні нормативних витрат статей собівартості “Сировина і основні матеріали” та “Основна заробітна плата” кожного виду виробу, але в залежності від повноти його впровадження було регламентовано різну сукупність прийомів. Точніше, за повнотою його впровадження на підприємствах було передбачено два варіанти:

Варіант 1. Застосування нормативного методу обліку:

- а) на стадії зведеного обліку витрат з метою контролю витрат; з
- б) подальшим застосуванням нормативного методу калькулювання при обчисленні собівартості конкретних видів продукції.

Варіант 2. Застосування нормативного методу лише:

- а) на стадії зведеного обліку витрат з метою повного виявлення відхилень від норм витрат.

Ключовим моментом контролю в обох варіантах було виявлення у зведеному обліку нормативним методом **недокументованих відхилень від норм витрат конкретного виробу** (див. графу 11 табл. 1), які не було виявлено в первинному обліку *методами документування, обліку розкрою за партіями, інвентарного методу.*

Якщо нормативний метод обліку впроваджувався на підприємстві тільки для контролю витрат, то було регламентовано у відомості зведеного обліку витрат конкретного виду продукції в розрізі калькуляційних статей здійснити такі дії (табл. 1):

1. Оцінити на підставі нормативних калькуляцій деталей, вузлів і виробів (які діяли на початок звітної місяця) за нормативною собівартістю:

залишки незавершеного виробництва на початок місяця $NЗП_{поч}^{норм}$,

залишки незавершеного виробництва на кінець місяця $NЗП_{кін}^{норм}$,

готову продукцію $ГП^{норм}$, остаточний брак $Б^{норм}$ та нестачі незавершеного виробництва $Н^{норм}$.

2. Розрахувати нормативні витрати за звітний місяць (за рівнем норм на початок місяця) по кожній статті собівартості як суму нормативних витрат готової продукції, незавершеного виробництва на кінець місяця, остаточного браку і нестач незавершеного виробництва з вирахуванням нормативних витрат незавершеного виробництва на початок місяця (*графа 8 табл. 1*).

$$Витрати_{міс}^{норм} = (ГП^{норм} + НЗП_{кін}^{норм} + Б^{норм} + Н^{норм}) - НЗП_{поч}^{норм} \quad (1)$$

3. Визначити зміни норм за звітний місяць, включаючи зміни натуральних норм витрачання сировини і матеріалів та праці, і зміни розцінок і цін на матеріальні ресурси (*графа 9 табл. 1*).

4. Розрахувати відхилення від норм витрат за звітний місяць як фактичні витрати мінус нормативні витрати і зміни норм звітного місяця:

$$Відхилення = Витрати^{факт} - Витрати^{норм} - Зміни \quad (2)$$

5. Розрахувати *недокументовані відхилення* як відхилення від норм мінус документовані відхилення, тобто ті, які було виявлено методами документування, обліку розкрою за партіями, інвентарним методом, спеціальними розрахунками (*графа 11 табл. 1*).

Якщо нормативний метод впроваджувався не тільки для поточного контролю за відхиленнями від норм витрат, але й для калькулювання фактичної собівартості продукції, то після вище вказаних дій було потрібно здійснити дії (6)-(10):

6. Визначити сукупні нормативні витрати початкового незавершеного виробництва і звітного місяця (*графа 13 табл. 1*), сукупні зміни норм початкового незавершеного виробництва і звітного місяця (*графа 14 табл. 1*),

і сукупні відхилення від норм початкового незавершеного виробництва і звітного місяця (*графа 15 табл. 1*).

7. Розрахувати індекси змін норм і відхилень від норм як відношення їх величин до нормативних витрат (*графи 16-17 табл. 1*).

8. Розподілити зміни норм та відхилення від норм витрат за допомогою індексів між готовою продукцією і незавершеним виробництвом на кінець місяця (*графи 21-22, 25-26 табл. 1*).

9. Визначити фактичну собівартість готової продукції як витрати за нормами, плюс-мінус зміни норм витрат, плюс-мінус відхилення від норм витрат (*графа 23 табл. 1*):

$$ГП^{\text{факт}} = ГП^{\text{норм}} \pm ГП^{\text{змін}} \pm ГП^{\text{відхилення}} \quad (3)$$

10. Якщо в поточному місяці відбулись зміни норм, то на початок наступного місяця для перерахунку незавершеного виробництва у випадку зниження норм витрат – зменшити величину витрат за нормами та збільшити величину зміни норм витрат на суму зниження норм; у випадку підвищення норм – навпаки (*графи 6-7 табл. 1*).

Таким чином, вихідним положенням нормативного методу обліку витрат була оцінка незавершеного виробництва і готової продукції за нормативними собівартостями, які були затверджені на початок звітного місяця (так званий *принцип єдності нормативів*). Тобто, у звітному місяці незавершене виробництво і готову продукцію оцінювали за нормативною собівартістю, яка діяла на початок місяця, а зміни норм витрат обліковували окремо.

Якщо охарактеризувати практичну значущість розробки нормативного методу та його вплив на подальший розвиток обліку, то основним наслідком його розробки було переконання фахівців у тому, що не всі **непродуктивні витрати** виявляють (документують) на підприємстві.

У наступному документі, *Типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості,*

затвердженому постановою КМУ від 26.04.1996 р. № 473, було передбачено тільки варіант повного впровадження нормативного методу обліку і калькулювання, що включало:

- а) поточний облік витрат окремо за діючими нормами і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- б) системний облік зміни самих норм;
- в) складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;
- г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самих норм.

При цьому було зазначено, що “нормативний метод обліку застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості (машинобудівної ...), коли здійснюється масове та серійне виробництво різноманітної і складної продукції з великою кількістю деталей і вузлів” [2, п. 191]. Проте, в залежності від використання нормативних чи планових калькуляцій, було дозволено два варіанти застосування нормативного методу.

Варіант 1 для підприємств з масовим або серійним виробництвом, на яких діючі норми істотно відрізняються від планових. Із застосуванням нормативних калькуляцій (табл. 2), який за змістом майже повторював засади нормативного методу обліку і калькулювання 1983 року, з аналогічними формулами визначення відхилень від норм витрат (див. формулу 2), і відповідним визначенням фактичної собівартості готової продукції як витрати за нормами, плюс-мінус зміни норм витрат, плюс-мінус відхилення від норм витрат (див. формулу 3).

Варіант 2 для підприємств з масовим або серійним виробництвом, де діючі норми мало відрізняються від планових. Із застосуванням планових калькуляцій (табл. 3), більш спрощений, оскільки без обліку змін норм:

$$\text{Відхилення} = \text{Витрати}^{\text{факт}} - \text{Витрати}^{\text{норм}} \quad (4)$$

і, відповідно, з визначенням фактичної собівартості готової продукції як витрати за нормами плюс-мінус відхилення від норм витрат:

$$ГП^{\text{факт}} = ГП^{\text{норм}} \pm ГП^{\text{відхилення}} \quad (5)$$

Важливою особливістю застосування нормативного методу за 2 варіантом була оцінка залишків незавершеного виробництва не тільки без додавання змін норм, але й без додавання відхилень від норм. Іншими словами, відхилення від норм витрат загальною сумою включались до фактичної собівартості готової продукції.

І нарешті, останню версію нормативного методу, яку було надано *Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 47 від 2001 року*, представлено комбінацією попередніх 1 і 2 варіантів ведення нормативного методу (табл. 4): з обліком відхилень від норм у складі незавершеного виробництва, але без обліку змін норм.

На думку автора цього дослідження, з чотирьох представлених варіантів нормативного методу обліку виробничих витрат (див. табл. 1-4), сучасним вимогам фінансового обліку найбільше відповідає варіант з використанням планових калькуляцій (табл. 3) та формул 1 і 4, оскільки тільки за цим варіантом собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця не включає складову “зміни норм” та складову “відхилення від норм”.

Якщо стисло охарактеризувати основну відмінність зарубіжного методу “*standard costing*” від “радянського” нормативного методу, то вона полягає у тому, що в обліку витрат методом “*standard costing*” окремо формуються цінові відхилення витрат та кількісні відхилення витрат за стандартними цінами. В “радянському” ж нормативному методі обліку такого поділу відхилень не формується, оскільки алгебраїчний розрахунок відхилень витрат здійснюється за калькуляційними статтями у вартісному виразі – табл. 1).

Основна послідовність облікових прийомів методу “*standard costing*” у викладенні *C. Drury* [9] полягає в наступному:

1. На етапі заготівельного процесу матеріали оприбутковують в обліку не за фактичною вартістю, а за їх стандартною вартістю (різницю списують на спеціальні рахунки відхилень з подальшим списанням на фінансові результати).

2. На етапі виробничого процесу облік витрат ведеться по цехах в розрізі чотирьох груп: *сировина і матеріали (у тому числі по видах); пряма заробітна плата; змінні непрямі витрати; постійні непрямі витрати*. По кожній групі витрат визначають: *стандартні витрати фактичного обсягу виробництва; відхилення витрат (за стандартними цінами ресурсів)*. Після чого до витрат виробництва зараховують тільки *стандартні витрати*, а *відхилення витрат ресурсів* списують безпосередньо з кредиту рахунків виробничих запасів в дебет рахунків відхилень.

Таким чином, провівши дослідження національних засад *нормативного методу обліку витрат* та методу “*standard costing*”, з метою повного виявлення наднормативних (у тому числі недокументованих) витрат матеріалів, праці та інших ресурсів пропонується скористатись наведеною нижче формою *відомості зведеного обліку витрат* (див. табл. 5), у якій передбачено виконання наступної послідовності облікових прийомів:

1) нормування виробничих ресурсів у залишках, нестачах і остаточному браку незавершеного виробництва і готової продукції за поточними нормами (гр. 3, 11, 13, 15, 17 табл. 5);

2) оцінка натуральних норм витрат виробничих ресурсів у залишках і втратах незавершеного виробництва і готовій продукції за фактичною вартістю (гр. 4, 12, 14, 16, 18 табл. 5);

3) розрахунок нормативних витрат виробничих ресурсів у кількісному і вартісному виразі (гр. 7-8 табл. 5) за формулою (1) та відхилень витрат (гр. 9-10 табл. 5) за формулою (4).

**ЗАПРОПОНОВАНА ФОРМА ВІДОМОСТІ ЗВЕДЕНОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ
НА ВИРОБНИЦТВО НОРМАТИВНИМ МЕТОДОМ**

(група виробів)

№	Стаття собівартості калькуляції, калькуляційна група матеріалів	Залишок на початок місяця за поточними нормами		Витрати за звітний місяць					
				фактичні		нормативні		відхилення витрат	
		кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума
						гр.11 + 13 + 15 +17 - 3	гр.12 + 14 + 16 + 18- 4	гр.5 - 7	гр.6 - 8
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Продовження таблиці 5

Остаточний брак за поточними нормами		Нестачі (надлишки) незавершеного виробництва за поточними нормами		Випуск готової продукції за поточними нормами		Залишок на кінець місяця за поточними нормами	
кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума
11	12	13	14	15	16	17	18

Висновки з проведеного дослідження. Отже, з урахуванням вимог фінансового обліку, слід розробити національні методичні рекомендації по застосуванню нормативного методу обліку витрат у промисловості, в яких передбачити вищенаведену форму відомості зведеного обліку та порядок її заповнення. При цьому визнати недоречним подальше: а) застосування при нормативному методі так званого “принципу єдності нормативів”; б) ведення обліку змін норм витрат; в) калькулювання фактичної собівартості продукції як алгебраїчної суми витрат за нормами, змін норм та відхилень від норм. Крім цього, оскільки зміни цін на матеріальні й трудові ресурси у фінансовому обліку не відносяться до наднормативних виробничих витрат, то при застосуванні нормативного методу обліку їх також не слід вважати відхиленнями від норм витрат.

Список використаних джерел

1. Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ): Утв. Минфином СССР, Госпланом СССР,

Госкомценом СССР и ЦСУ СССР от 24.01.83 г. № 12 // Бухгалтерский учет. – 1983. - №5. – С. 47-60.

2. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене постановою КМУ від 26.04.1996 р. № 473.

3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.

4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.

5. Лукава І. М. Нормативний метод обліку як засіб управління виробництвом / І. М. Лукава // Інноваційна економіка. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/inek/2010_5/126.pdf

6. Проданчук М. А. Ефективність застосування нормативного методу обліку витрат та калькулювання у системі управління сільськогосподарським підприємством / М. А. Проданчук // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 1 (56). – С. 76-82.

7. Міщенко Т. М. Особливості застосування нормативного методу обліку витрат виробництва м'ясопродукції / Т. М. Міщенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2014. - № 1(64). – С. 125-135.

8. Мошковська О. А. Порівняльна характеристика нормативного методу обліку затрат та калькулювання собівартості та методу «стандарт-кост» і перспективи їх застосування в молочній промисловості / О. А. Мошковська // 2007. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/33899/1/34_183-188.pdf

9. Drury Colin. Cost and Management Accounting: an introduction / Colin Drury. – [6th edition]. – London: Thomson Learning, 2006. – 596 pages.

Дубовая В. В.

Удосконалення національних засад нормативного методу обліку витрат у промисловості

Метою дослідження є модернізація національних засад та удосконалення облікових прийомів нормативного методу обліку витрат у промисловості. За результатами дослідження проаналізовано чотири варіанти нормативного методу обліку витрат з використанням альтернативних облікових реєстрів зведеного обліку витрат, затверджені нормативно-правовими актами СРСР і України. Висвітлено ключові відмінності використання нормативного методу обліку від його зарубіжного аналогу “*standard costing*”. Для дотримання сучасних вимог фінансового обліку розроблено відомість зведеного обліку витрат на виробництво нормативним методом з виконанням наступної послідовності облікових прийомів: нормування виробничих ресурсів у залишках і втратах незавершеного виробництва і готовій продукції за поточними нормами; оцінка натуральних норм витрат ресурсів у залишках незавершеного виробництва і готовій продукції за фактичною вартістю; розрахунок нормативних витрат ресурсів у кількісному і вартісному виразі та відхилень фактичних витрат від нормативних. Запропоновано видання національних методичних рекомендацій по застосуванню нормативного методу обліку у промисловості із оновленими засадами й прийомами.

Ключові слова:

нормативний метод обліку, відхилення витрат, нормативні витрати, контроль витрат, стандарт-кост.

Дубовая В. В.

Усовершенствование национальных основ нормативного метода учета затрат в промышленности

Целью исследования является модернизация национальных основ и усовершенствование учетных приемов нормативного метода учета затрат в промышленности. В ходе исследования проанализированы четыре варианта нормативного метода учета затрат с использованием альтернативных учетных регистров сводного учета затрат, утвержденные нормативно-правовыми актами СССР и Украины. Выделены ключевые отличия нормативного метода учета затрат от его зарубежного аналога «стандарт-кост». С учетом современных требований финансового учета разработано ведомость сводного учета затрат на производство нормативным методом с последующим выполнением учетных приемов: нормирование производственных ресурсов в остатках и потерях незавершенного производства и готовой продукции; оценка натуральных норм затрат ресурсов в незавершенном производстве и готовой продукции по фактической стоимости; расчет нормативных затрат ресурсов в натуральном и стоимостном измерениях, и отклонений фактических затрат от нормативных. Предложено издание национальных методических рекомендаций по применению нормативного метода учета затрат в промышленности с обновленными принципами и приемами учета.

Ключевые слова:

Нормативный метод учета, отклонения затрат, нормативные затраты, контроль затрат, стандарт-кост

Відомості про автора

Дубовая Валентина Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

Контактна інформація: 099-943-60-52, dotsenkovalent@mail.ru

Дубовая Валентина Владимировна – кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры учета и аудита, Полтавский национальный технический
университет имени Юрия Кондратюка

Контактная информация: 099-943-60-52, dotsenkovalent@mail.ru

Офіційне написання англійською мовою:

Dubovaya Valentina V.

Контактна особа – Дубовая В. В.

Поштова адреса для відправлення примірника журналу:

В. В. Дубовая, вул. Котляревського 8, кв. 9, Полтава, 36020

Наданий матеріал раніше не публікувався та в інші видання не надсилався.