

Впровадження управління виробничими витратами за відхиленнями на малих промислових підприємствах України

Курган Н.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу
Харківського національного економічного університету
імені С. Кузнеця

Мелех А.С.

магістрант
Харківського національного економічного університету
імені С. Кузнеця

У статті досліджено особливості обліку витрат на виробництво на основі аналізу витрат за відхиленням. На прикладі малого промислового підприємства Харківщини розглянуто організаційні заходи та етапи впровадження управління виробничими витратами за відхиленнями. Запропоновано впровадження, розроблено методику проведення процесу розрахунку відхилень за матеріалами, заробітною платою, змінними та постійними виробничими накладними витратами на ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД». Розроблено, апробовано електронну таблицю, виконану в програмному продукті «Microsoft Excel», яка дає змогу автоматично розраховувати відхилення за виробничими витратами малого підприємства. Подано пропозиції щодо відображення в обліку підприємства аналітичних рахунків з обліку виробничих витрат та їх відхилень. Розроблено етапи поступового впровадження управління витратами за відхиленнями до господарської діяльності малого промислового підприємства.

Ключові слова: нормативні витрати, позамовний метод калькулювання, управління витратами, відхилення за витратами.

Курган Н.В., Мелех А.С. ВНЕДРЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ РАСХОДАМИ ПО ОТКЛОНЕНИЯМ НА МАЛЫХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ

В статье исследованы особенности учета расходов на производство на основе анализа расходов по отклонениям. На примере малого промышленного предприятия Харьковской области рассмотрены организационные мероприятия и этапы внедрения управления производственными расходами по отклонениям. Предложено внедрение, разработана методика проведения процесса расчета отклонений по материалам, заработной плате, переменным и постоянным производственным накладным расходам на ООО НПФ «Вест Лабс ЛТД». Разработана, апробирована электронная таблица, выполненная в программном продукте «Microsoft Excel», которая позволяет автоматически рассчитывать отклонения по производственным расходам малого предприятия. Представлены предложения по отражению в учете предприятия аналитических счетов по учету производственных расходов и их отклонений. Разработаны этапы постепенного внедрения управления расходами по отклонениям в хозяйственную деятельность малого промышленного предприятия.

Ключевые слова: нормативные расходы, позаказный метод калькуляции, управление расходами, отклонения по расходам.

Kurhan N.V., Melieh A.S. IMPLEMENTATION OF MANAGEMENT OF PRODUCTION EXPENSES BY DEVIATIONS ON THE LEVEL OF SMALL INDUSTRIAL ENTERPRISES IN UKRAINE

The article investigated the features of accounting of production expenses based on the expenses analysis by deviations. Examined organizational measures and stages of implementation of production expenses management by deviations on the instance of a small industrial enterprise of Kharkov region. Proposed an intercalation and developed a methodology by calculating deviations based on materials, salaries, variable and fixed production overheads for LLC SPF «West Labs Ltd». A spreadsheet has been worked out and tested in the «Microsoft Excel» software product that allows calculating deviations for the production costs of a small enterprise in an automatic way. Given proposals for the reflection analytical accounts for the accounting of production expenses and their deviations in the accounting of the enterprise. Developed the stages of gradual establishment of expense management by deviations in the economic activity of a small industrial enterprise.

Keywords: normative expenses, extramural calculation method, cost management, cost deviation.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах економічної нестабільності вітчизняні товаровиробники намагаються забезпечити прибутковість та рентабельність свого бізнесу шляхом оптимізації використання наявних ресурсів. При цьому збільшується практична затребуваність наукового інструментарію облікового моніторингу, контролю та мінімізації виробничих витрат. Європейський досвід управління витратами за відхиленнями ("cost variance") доводить свою дієвість у вирішенні завдання економії ресурсів підприємства. Впровадження методики управління виробничими витратами за відхиленнями до української практики господарювання вимагає докорінних змін в організації обліку та контролю витрат, налагодження оперативної інформаційної взаємодії з керівництвом для здійснення своєчасного управлінського корегувального впливу на витрати. З огляду на зазначене безумовну актуальність має розроблення методичних рекомендацій щодо впровадження управління виробничими витратами за відхиленнями до діяльності вітчизняного малого підприємства, облік якого досі традиційно здійснювався виключно за вимогами П(с)БО [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних основ управління витратами за відхиленнями присвячені роботи багатьох сучасних науковців, зокрема праці Ф.Ф. Бутинця [3], Н.П. Драченко, А.А. Аткинсона [4], Л.С. Головкової, І.М. Марченкової, А.А. Пилипенка [5], Л.А. Насакіної, Ю.Г. Хасанової, Г.О. Партина [6]. Теоретичні аспекти аналізу відхилень витрат детально викладено в працях К. Друрі, який запропонував формули для обчислення та дослідив можливі причини виникнення основних видів відхилень. Щодо фахової української літератури, то окреслена проблематика найбільш повно висвітлена в роботах С.В. Лабунської, в яких розкрито сутність понять та додатково до формул подано приклади практичних розрахунків [2]. Загальні питання обліку й аналізу виробничих витрат та управління ними розроблялись багатьма науковцями, але у вітчизняних джерелах недостатньо вичерпним чином досліджено управління виробничими витратами за відхиленнями ("cost variance"), оскільки цей підхід досі залишається новим як для української економічної теорії, так і для практики господарювання.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Згідно з даними Державної служби статистики в Україні станом

на 2017 р. з 42 026 одиниць промислових підприємств 88,2% належали до суб'єктів малого бізнесу, маючи за календарний рік не більше 50 найманих працівників та дохід, що не перевищував гривневий еквівалент 10 мільйонів євро [2]. Це означає, що масштаби господарювання більшості українських товаровиробників лімітують їхні можливості з розширення штату обліковців та формування додаткового підрозділу управлінського обліку як площини для впровадження управління витратами. Через це малі підприємства відмовляються від переваг застосування управління витратами за відхиленнями, обмежуючись веденням обов'язкового фінансового обліку за П(с)БО.

У працях сучасних науковців повністю не досліджено шляхи практичного застосування та впровадження системи управління виробничими витратами за відхиленнями на рівні малих промислових підприємств. Рекомендації вчених не беруть до уваги фінансові обмеження малих підприємств, тому не можуть бути ними використані. Актуальні проблеми більшості підприємств у сфері аналізу та прогнозування витрат пов'язані перш за все з недостатністю методичних розробок та наукових рекомендацій щодо побудови системи управління витратами за відхиленнями.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є теоретичне обґрунтування доцільності використання вітчизняними малими промисловими підприємствами елементів управління виробничими витратами за відхиленнями, розробка практичних рекомендацій та організаційних заходів для впровадження такого управління до господарської діяльності малих підприємств з дотриманням принципу економічності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підприємства України законодавчо зобов'язані вести фінансовий облік та складати за його даними звітність, дотримуючись вимог національних облікових стандартів [1]. Порядок групування виробничих витрат та їх списання на собівартість виготовленої продукції регламентовано П(с)БО 16 «Витрати» [1]. Суб'єкти господарювання мають право додатково організувати та застосовувати управлінський облік, підпорядкований внутрішнім потребам управління. Однак в нашій державі бізнес замало інформований щодо переваг використання інструментарію управлінського обліку як науки для виявлення резервів мінімізації витрат та збільшення ефективності використання ресурсів. Біль-

шість українських виробничих підприємств тільки обліковує фактично понесені виробничі витрати щодо фінансового обліку за П(с)БО 16 «Витрати». Також керівництво більшості вітчизняних компаній не отримує аналітичних даних щодо витрачання ресурсів на виробництво, що пояснюється помилковою упередженістю щодо складності та фінансової обтяжливості організації аналітичного підрозділу на невеликому підприємстві. Відсутність аналітичних даних щодо витрат унеможлиблює ефективне управління ними. На думку авторів, для оптимізації собівартості виготовленої продукції та економії виробничих витрат малим промисловим підприємствам доцільно організувати внутрішній управлінський облік.

В сучасних ринкових умовах трудові та фінансові ресурси українських малих підприємств є обмеженими, тому нерідко вбачаються керівництвом недостатніми для формування окремого підрозділу управлінського обліку. З огляду на це малим підприємствам пропонується три альтернативні варіанти впровадження управлінського обліку як сфери здійснення управління виробничими витратами за відхиленнями: 1) розширення обов'язків працюючого на підприємстві бухгалтера; 2) створення нової посади, прийняття на роботу фахівця з управлінського обліку; 3) укладання договору зі сторонньої особою або спеціалізованою організацією для виконання функцій управління витратами.

Щодо управлінського обліку можна узгоджено з даними фінансового обліку або повністю відокремленим чином обліковувати, аналізувати, планувати та контролювати виробничі витрати, а також управляти ними. Для цього є можливість практичного використання численних методів, підходів, систем управлінського обліку, розроблених науковцями та успішно апробованих європейськими компаніями. Для кожного конкретного підприємства необхідно підібрати відповідний інструментарій управління витратами з огляду на специфіку його виробничої діяльності. Вбачається, що високу ефективність матиме впровадження на малих промислових підприємствах України саме управління виробничими витратами за відхиленнями.

Управління витратами включає нормування та планування, контроль, виявлення відхилень від норм та використання їх для управлінських цілей. Облік та аналіз відхилень є ефективними засобами контролю за витратами, способами їх оптимізації, базовими елементами системи обліку витрат за

місцями виникнення та центрами відповідальності. На думку авторів, застосування малими виробничими підприємствами України управління витратами за відхиленнями дасть змогу своєчасно виявляти осередки виникнення відхилень фактичних виробничих витрат від планових (нормативних) та вчасно приймати відповідні обґрунтовані управлінські рішення для запобігання несприятливим змінам запланованого обсягу виробництва підприємства в поточному періоді; виявляти відхилення фактичних виробничих витрат від планових, що виникли внаслідок зміни виробничої потужності; використовувати систему спеціальних рахунків для обліку нормативних, фактичних виробничих відхилень витрат від норми; накопичувати інформацію щодо доцільності (за обґрунтованості відхилень) перегляду нормативів або розцінок; встановлювати «вузькі місця» виробництва та управління підприємством, що дає змогу істотно покращити результати діяльності підприємства [2].

Розглянемо на прикладі малого промислового підприємства Харківщини організаційні заходи та етапи впровадження управління виробничими витратами за відхиленнями. Об'єктом дослідження вибрано ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД», що виготовляє наукоємну продукцію (системи числового програмного управління) на замовлення [8]. Облік виробництва на фірмі організовано тільки щодо фінансового обліку відповідно до вимог П(с)БО 16 [1]. Застосовується позамавне калькулювання за фактичними витратами. Планування, аналізування та контролювання витрат не здійснюються. Витрати на продукцію групуються на прямі (матеріальні, на оплату праці основного персоналу) та загальновиробничі (змінні та постійні); розраховуються виробнича собівартість та собівартість реалізованої продукції (виконаного замовлення).

Для зростання рентабельності та прибутковості господарювання ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД» керівництву доцільно розробити заходи більш раціонального та економічного використання ресурсів. Для цього пропонується налагодити ведення управлінського обліку, в рамках якого здійснюватиметься точніший та детальніший облік витрат, а також буде організовано контроль, аналіз та прогнозування витрат. В результаті у сфері управлінського обліку ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД» вбачається формування комплексного управління витратами. При цьому керівництву цього малого підприємства пропонується вибрати

управління виробничими витратами саме за відхиленнями, а модернізацію бухгалтерії здійснювати з огляду на отриманий цільовий результат. Нормування виробничих витрат на замовлення, що приймаються до виконання, дасть змогу налагодити ефективне ціноутворення на фірмі. Порівняння фактично понесених витрат із запланованими показниками через розрахунок відхилень дасть менеджменту підприємства вичерпну інформацію щодо перевитрат або економії матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, витрачених на виробництво конкретної замовленої покупцем продукції. З огляду на ці дані будуть прийняті своєчасні коригуючі керівні рішення для виправлення ситуації та зменшення витрат.

Аналіз відхилень виконується для з'ясування впливу на валовий прибуток фактичних результатів, які відрізняються від очікуваних. Оцінювання відхилень фактичних виробничих витрат від нормативних включає такі етапи: 1) виявлення статей виробничих витрат, за якими можливі відхилення; 2) факторний аналіз відхилень для встановлення фактору, внаслідок якого відбулось відхилення; 3) виявлення причин відхилень задля прийняття відповідних управлінських рішень; 4) записи відхилень на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах. Відхилення необхідно аналізувати відповідно до статей витрат, перелік яких повинен збігатись як у фактичній, так і в нормативній калькуляції. Під час аналізування відхилень спочатку необхідно скорегувати нормативне значення статей витрат на фактичний обсяг випуску. Далі відхилення аналізують за кожною статтею витрат, визначаючи ступінь впливу потенційних чинників.

За обліковими даними ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД» щодо замовлення *N* автори розробили та апробували електронну таблицю, виконану в програмному продукті "Microsoft Excel", яка дає змогу автоматично розраховувати відхилення за виробничими витратами малого підприємства (табл. 1). Можливості сучасної комп'ютеризації дають можливість наочно та швидко здійснювати аналіз основних видів відхилень за витратами, а саме відхилень за матеріалами, трудовитратами, змінними та постійними загальновиробничими витратами. Звернемо увагу на те, що виробниче замовлення *N*, яке виконувалось ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД», складалося з певної кількості ідентичних одиниць продукції.

Придбавши матеріали на виконання замовлення дешевше, ніж очікувалось, ТОВ

НВФ «Вест Лабс ЛТД» зекономило 5 160 грн. (ряд. 1 табл. 1). Однак під час виробництва замовленої продукції використано 457 одиниць матеріалу замість 432 одиниць, передбачених для нормального ходу технічного процесу. Через це сталась перевитрата матеріальних ресурсів на суму 22 715 грн. (ряд. 2 табл. 1). Витрати на оплату праці робітників, що безпосередньо виконували замовлення *N*, також виявились більшими, ніж планувалось за нормами. Керівництво ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД» завдяки зменшенню ставки оплати праці зекономило 15 984 грн. трудових витрат (ряд. 3 табл. 1). Однак внутрішні простои та неефективна робота працівників основного виробництва привели до суттєвого зростання кількості відпрацьованих людино-годин, отже, втрати 22 800 грн. (ряд. 2 табл. 1). Змінних загальновиробничих витрат фактично віднесено на замовлення *N* на 1 488 грн. менше, ніж вбачалося за нормативами (ряд. 5 табл. 1). Водночас через збільшення фонду робочого часу нараховано на 1 218 грн. більше змінних ЗВВ, ніж в разі виробництва за графіком (ряд. 6). З цієї ж причини нараховано 876 грн. понаднормових постійних загальновиробничих витрат (ряд. 8 табл. 1), хоча 1 616 грн. за цими витратами було зекономлено. В результаті фактична собівартість замовлення *N* склала 790 516 грн., що на 24 590,8 грн. більше за нормативну собівартість (ряд. 9 табл. 1).

Обчислення відхилень за виробничими витратами має здійснюватися за даними фінансового обліку щодо управлінського обліку. За результатами аналізу, виконаного для ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД», маємо висновок щодо причин подорожчання собівартості замовлення *N*. З огляду на розрахункові дані табл. 1 необхідно запобігти непродуктивному затягуванню робочого часу, вживши заходів контролю або переведення виробничих робітників з погодинної форми оплати праці на відрядну. Поінформоване щодо причин зростання витрат керівництво зможе вжити заходів щодо запобігання непродуктивному втрачання фінансових та трудових ресурсів у майбутньому.

На думку авторів, для зберігання в обліковій базі даних щодо нормативної та фактичної собівартості виконаних замовлень доцільно впровадити в практику фінансового обліку малого виробничого підприємства додаткові аналітичні субрахунки до Плану рахунків [9].

1) До синтетичного рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» слід впровадити аналітичні субрахунки:

Таблиця 1

Розрахункова таблиця визначення відхилень виробничих витрат на виконання замовлення N, розроблена авторами в програмному продукті "Microsoft Excel"

Вид відхилення	Формула	Фактичні значення		Нормативні показники			Сума відхилення		
		Показник	Значення	Показник	Значення	Значення			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
<i>Матеріали, використані на виконання замовлення N (за період часу t)</i>									
Відхилення за ціною на придбані матеріали (Вц)	$V_{ц} = F_{KM} \cdot (F_{Ц} - N_{Ц})$	фактично придбана кількість матеріалів	ФКМ	600 од.	нормативна ціна	НЦ	908,6 грн./од.	-5 160 грн. (С)	
Відхилення за використанням матеріалів (Ввм)	$V_{вм} = (F_{KM} - K_{вм(фв)}) \cdot N_{Ц}$	фактична кількість використаного матеріалу	ФКМ	457 од.	нормативна кількість використаного фактичного випуск продукції	НКВМфв	24 од./шт. 18 шт. продукції = 432 од.	22 715 грн. (Н)	
<i>Заробітна плата робітників основного виробництва, нарахована на виконання замовлення N (за період часу t)</i>									
Відхилення за ставкою оплати праці (Вст)	$V_{ст} = (F_{С} - N_{Соп}) \cdot F_{ВЧ}$	фактична ставка оплати праці	ФС	72,67 грн./год.	нормативна годинна ставка оплати праці	НСоп	76 грн./люд.-год.	-15 984 грн. (С)	
Відхилення за продуктивністю праці (Впп)	$V_{пп} = (F_{ВЧ} - N_{Ч(фоб)}) \cdot N_{Соп}$	фактично відпрацьовані людино-години	ФВЧ	4 800 год.	нормативна годинна ставка оплати праці	НСоп	76 грн./люд.-год.	22 800 грн. (Н)	
<i>Змінні загально-виробничі витрати, списані на виконання замовлення N (за період часу t)</i>									
Відхилення за змінних загально-виробничих витрат (Ввзм)	$V_{взм} = F_{ЗЗвв} - N_{ЗЗвв} - (F_{ВЧ} \cdot N_{СтЗЗвв})$	фактичні змінні ЗВВ	ФЗЗвв	18 000 грн.	нормативні змінні ЗВВ, скориговані на фактичний обсяг виробництва	НЗЗвв	19 488 грн.	-1 488 грн. (С)	

Закінчення таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Відхилення за ефективністю змінних загально-виробничих витрат (Вэфзм)	$В_{эф} = (ФВЧ - (ФОВ \cdot НЧ_{од})) \cdot НСТЗЗВ$	фактичний час праці, люд.-год. фактичний обсяг виробництва	ФВЧ ФОВ	4 800 год. 18 шт.	нормативні людино-години прямої праці на одиницю продукції фактична ставка розподілу змінних ЗВВ	НЧ _{од} ФСТЗЗВ	250 люд.-год./шт. 3,75 грн./год.	1 218 грн. (Н)
<i>Постійні загально-виробничі витрати, списані на виконання замовлення N (за період часу t)</i>								
Відхилення за використанням постійних загально-виробничих витрат (Ввп)	$В_{вп} = ФПЗВ - НПЗВ = ФПЗВ - (ФВЧ \cdot НСТПЗВ)$	фактичні постійні ЗВВ фактичний час праці, люд.-год.	ФПЗВ ФВЧ	12 400 грн. 4 800 год.	нормативні постійні ЗВВ, скориговані на фактичний обсяг виробництва	НПЗВ	14 016 грн.	-1 616 грн. (С)
Відхилення за обсягом діяльності (Вод)	$В_{од} = (ФВЧ - НЧ_{ФОВ}) \cdot НСТПЗВ$	нормативний час для фактичного обсягу виробництва, люд.-год.	НЧ _{ФОВ}	4 500 люд.-год.	нормативна ставка розподілу постійних ЗВВ на 1 люд.-год.	НСТПЗВ	2,92 грн./год.	876 грн. (Н)
Нормативна собівартість замовлення N, скоригована на фактичний обсяг виробництва (18 шт.), грн.								
Фактична собівартість замовлення N, грн.								
<ul style="list-style-type: none"> - Матеріальні витрати; - витрати на оплату праці робітників; - змінні загально-виробничі витрати; - постійні загально-виробничі витрати 								
<ul style="list-style-type: none"> 392 515,2; 342 000; 18 270; 13 140 								
Всього нормативна собівартість замовлення N								
Всього фактична собівартість замовлення N								
<ul style="list-style-type: none"> 411 300; 348 816; 18 000; 12 400 								
790 516								

- 719.1 «Дохід від відхилення за ціною на придбані матеріали»;
- 719.2 «Дохід від відхилення за використанням матеріалів»;
- 719.3 «Дохід від відхилення за ставкою оплати праці»;
- 719.4 «Дохід від відхилення за продуктивністю праці»;
- 719.5 «Дохід від відхилення за використанням змінних ЗВВ»;
- 719.6 «Дохід від відхилення за ефективністю змінних ЗВВ»;
- 719.7 «Дохід від відхилення за використанням постійних ЗВВ»;
- 719.8 «Дохід від відхилення за обсягом діяльності»;

2) до синтетичного рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»:

- 949.1 «Витрати на відхилення за ціною на придбані матеріали»;
- 949.2 «Витрати на відхилення за використанням матеріалів»;
- 949.3 «Витрати на відхилення за ставкою оплати праці»;
- 949.4 «Витрати на відхилення за продуктивністю праці»;
- 949.5 «Витрати на відхилення за використанням змінних ЗВВ»;
- 949.6 «Витрати на відхилення за ефективністю змінних ЗВВ»;
- 949.7 «Витрати на відхилення за використанням постійних ЗВВ»;

Таблиця 2

**Господарські операції з обліку виробничих витрат та їх відхилень
(на прикладі виробничого замовлення N ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД»)**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Придбані матеріали (нормативна ціна • нормативна кількість матеріалу на фактичний обсяг продукції): – відхилення за ціною на придбані матеріали	201; 631	631; 719,1	545 160; 5 160
Передані матеріали у виробництво: – відхилення за використанням матеріалів	23; 949,2	201; 201	392 515,2; 22 715
Нарахована заробітна плата: – відхилення за продуктивністю праці; – відхилення за ставкою оплати праці	23; 949,4; 661	661; 661; 719,3	342 000; 22 800; 15 984
Нараховані фактичні загальновиробничі витрати за період часу t: – змінні загальновиробничі витрати; – постійні загальновиробничі витрати	91,1; 91,2	13; 63; 68; 13; 63; 68	18 000; 12 400
Списані на виробничу собівартість змінні загальновиробничі витрати: – відхилення за ефективністю змінних ЗВВ; – відхилення за використанням змінних ЗВВ	23; 949,6; 91,1	91,1; 91,1; 719,5	18 270; 1 218; 1 488
Списані на виробничу собівартість постійні загальновиробничі витрати: – відхилення за обсягом діяльності; – відхилення за використанням постійних ЗВВ	23 949,8; 91,2	91,2; 91,2; 719,7	13 140; 876; 1 616
Відображена нормативна собівартість продукції виконаного замовлення, переданої на склад	26	23	765 925,2
Відображена нормативна собівартість виконаного замовлення N, переданого покупцю	901	26	765 925,2
Коригування собівартості: – відхилення за використанням матеріалів; – відхилення за продуктивністю праці; – відхилення за ефективністю змінних ЗВВ; – відхилення за обсягом діяльності; – відхилення за ціною на придбані матеріали (457 од•(900–908,6)=3 930 грн.); – відхилення за ставкою оплати праці; – відхилення за використанням змінних ЗВВ; – відхилення за використанням постійних ЗВВ	901; 901; 901; 901; 719,1; 719,3; 719,5; 719,7	949,2; 949,4; 949,6; 949,8; 901; 901; 901; 901	22 715; 22 800; 1 218; 876; 3 930; 15 984; 1 488; 1 616
Фактична собівартість замовлення: N=765 925,2+22 715+22 800+1 218+876–3 930–15 984–1 488–1 616=790 516 грн.			

– 949.8 «Витрати на відхилення за обсягом діяльності».

На запропонованих аналітичних субрахунках фінансового обліку передбачається нараховувати відхилення за виробничими витратами таким чином. За дебетом субрахунків 949.1–949.8 слід обліковувати перевитрати ресурсів (несприятливі відхилення); за кредитом субрахунків 719.1–719.8 – накопичувати дані щодо економії ресурсів (сприятливі відхилення). У табл. 2 на прикладі виробничого замовлення *N* підприємства «Вест Лабс ЛТД» наведено процес нарахування виробничих витрат, відхилень фактичних значень від планових, а також порядок формування нормативної та фактичної собівартості з використанням запропонованих рахунків 949.1–949.8, 719.1–719.8.

Взявши до уваги особливості інформаційних потреб керівництва малих підприємств, пропонуємо поступове впровадження управління витратами за відхиленнями до господарської діяльності українського малого промислового підприємства шляхом проходження таких етапів:

1) з урахуванням індивідуальних особливостей господарювання та виробництва визначити, за рахунок яких фінансових та трудових ресурсів можна впровадити управління витратами;

2) розробити та впровадити нормативно-правове та організаційне підґрунтя для функціонування підсистеми управлінського обліку в одній з таких можливих форм, як внесення додаткових обов'язків до посадової інструкції наявного бухгалтера, організація додаткової посади фахівця з управлінського обліку, формування підрозділу управлінського обліку;

3) сформулювати зміни щодо порядку ведення управлінського обліку до Наказу про облікову політику підприємства;

4) переглянути посадові інструкції наявних працівників відділу бухгалтерії або створити нові інструкції для нових посад;

5) налагодити внутрішній документообіг з аналітичними даними для функціонування управління виробничими витратами за відхиленнями щодо управлінського обліку;

6) затвердити Наказом по підприємству калькулювання нормативної та фактичної

собівартості, а також використання додаткових аналітичних субрахунків для обліку відхилень за витратами виробництва;

7) підготувати розрахункову електронну таблицю в програмному продукті "Microsoft Excel" для швидкого аналізу відхилень за виробничими витратами.

Додатково мале підприємство може залежно від своїх фінансових можливостей та бухгалтерського програмного продукту, що використовується, скористатись його розширеними функціями, оновленою версією або придбати іншу програму для ведення управлінського обліку.

Висновки з цього дослідження. Сучасні тенденції диктують нові правила діяльності суб'єктів господарювання, а ефективність їх функціонування сильно залежить від раціонального здійснення контролю за виробничими витратами. Задля виконання поставлених адміністрацією завдань перед різними підрозділами, відділами та службами необхідно здійснити планування, яке відбувається на основі нормативного методу калькулювання.

Впровадження управління витратами за відхиленнями до практики господарювання вітчизняних малих підприємств дасть змогу оперативним чином контролювати виробничий процес щодо відповідності фактичних витрат запланованим та своєчасно усувати фактори, що приводять до перевитрат. Інформація щодо відхилень фактичних витрат від нормативних може також використовуватися для удосконалення облікової політики підприємства, пошуку шляхів мінімізації виробничих витрат, виявлення ще не використаних резервів оптимізації собівартості. Таким чином, на прикладі малого промислового підприємства ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД» доведено доцільність застосування управління виробничими витратами за відхиленнями, а також запропоновано рекомендації щодо супутньої модернізації обліку витрат й організаційні заходи впровадження управління "cost variance". Подальші дослідження автори планують присвятити питанням застосування бюджетування на малих підприємствах України.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <https://buhgalter911.com/nor-mativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgal-terskogo>.
2. Лабунська С.В. Управління витратами інноваційної діяльності підприємства: методологія та практика: монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2014. 352 с.
3. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир: ЖІТІ, 2011. 416 с.
4. Atkinson A.A. Kaplan R.S., Matsumura E.M., Young S.M. Management accounting information for decision-making and strategy execution. 6th ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012. 551 p.
5. Пилипенко А.А., Дзьобко І.П., Писарчук О.В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія. Харків: вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.
6. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. Київ: УБС НБУ, 2008. 219 с.
7. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/kp_ed_u_2017.htm.
8. Офіційний сайт Товариства з обмеженою відповідальністю Науково-виробничої фірми «Вест Лабс Лтд». URL: <http://www.wl.com.ua/en>.
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html>.

REFERENCES:

1. Polozhennja (standarty) bukhgalterskogo obliku [Accounting Standards]. Available at: <https://buhgalter911.com/nor-mativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgal-terskogo>.
2. Labunsjka S.V. Upravlinnja vytratamy innovacijnoji dijajlnosti pidpryjemstva: metodologhija ta praktyka: monoghrafija [Management costs of enterprise innovation: methodology and practice: monograph] / S.V. Labunsjka – Kh.: VD “INZhEK”, 2014. – 352 s.
3. Butynecj F.F. Bukhghalterskijj upravlinsjkyj oblik [Management accounting] / F.F. Butynecj, L.V. Chyzhevsjka, N.V. Gherasymchuk. – Zhytomyr: ZhITI, 2011. – 416 s.
4. Atkinson A.A. Management accounting information for decision-making and strategy execution [Text] / A.A. Atkinson, R.S. Kaplan, E.M. Matsumura, S.M. Young. – 6th ed. – New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012. – 551 p.
5. Pylypenko A.A. Formuvannja oblikovo-analitychnogho zabezpečennja upravlinnja vytratamy pidpryjemstv ta jikh ob'jednanj: monoghrafija [Formation of accounting and analytical support for management costs of enterprises and their associations: monograph] / A.A. Pylypenko, I.P. Dzjobko, O.V. Pysarchuk. – Kh.: vyd. KhNEU, 2011. – 344 s.
6. Partyn Gh.O. Upravlinnja vytratamy pidpryjemstva : konceptualjni zasady, metody ta instrumentarij: monoghrafija [Management of enterprise expenses: conceptual foundations, methods and tools: monograph] / Gh.O. Partyn. – K.: UBS NBU, 2008. – 219 s.
7. Oficijnyj sajt Derzhavnoji sluzhby statystyky Ukrajinjy [Official site of the State Statistics Service of Ukraine]. Available at: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/kp_ed_u_2017.htm.
8. Oficijnyj sajt Tovarystva z obmezhenomu vidpovidaljnistju Naukovo-vyrobnychoji firmy “Vest Labs Ltd” [Official site of the Limited Liability Company of the Scientific and Production firm]. Available at: <http://www.wl.com.ua/en>.
9. Plan rakhunkiv bukhgalterskogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'janzanj i ghospodarsjkykh operacij pidpryjemstv i orghanizacij: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrajinjy vid 30.11.99 r. № 291 (zi zminamy i dopovnennjamy) [Plan of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: Order of the Ministry of finance of Ukraine dated November 30.11.99 y. № 291]. Available at: <http://med-gen.ru/docs/differentialdiagnostics.pdf>.