

Література

1. <http://www.gorstat.kiev.ua/> — Головне управління статистики України у м. Києві.
2. <http://ukrstat.gov.ua/> — Державний комітет статистики України.
3. *Дикаленко М.* Торговельний РРорив // Український діловий тижневик «Контракти». — 2005. — № 48. — С. 36.
4. <http://ukrstat.gov.ua/> — Державний комітет статистики України.
5. <http://www.ensogroup.com.ua/> — Сайт Холдингу «Enso group» (торгівля будівельними матеріалами, будівництво).

Стаття надійшла до редакції 05.11.2008

УДК 657.474.573

О. В. Ісай, доцент,
ДВНЗ «Київський національний університет
імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЗА УМОВ ЗАСТОСУВАННЯ НОРМАТИВНОГО МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ

Проведено дослідження проблем впровадження методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в ринкових умовах господарювання та аналіз собівартості на основі нормативного обліку витрат.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: аналіз, облік, витрати, калькулювання, методи обліку витрат, собівартість.

Максимальне зниження собівартості в умовах ринку, кризової економіки, а також вільні ціни зумовлюють підприємства більше звертати уваги на одержання прибутку.

Ефективність будь-якої підприємницької діяльності залежить від зниження витрат на одиницю продукції чи надання послуг. У свою чергу зниження витрат можливе в умовах доведення до кожного центру відповідальності принципів проти витратного механізму у вигляді різних систем, які діють на сьогодні у вигляді нормування виробничих витрат, з урахуванням прогресивних форм технології і організації управління виробництвом.

Велику роль у зниженні витрат займають питання обліку витрат і методи калькулювання собівартості продукції з калькулюванням повних і неповних витрат, які викликають дискусію щодо

їх застосування в практичній діяльності. Цим питанням на українському ринку наукової і навчальної літератури не достатньо приділено уваги, а в основному розглядаються в підручниках з Управлінського обліку [1—5], але їх методика не завжди відповідає практиці ведення бухгалтерського обліку в Україні або ж викладена не в повному об'ємі [1—9]. У сучасній літературі з бухгалтерського обліку випав виробничий облік, який дає можливість застосовувати той чи інший метод калькулювання витрат і собівартості продукції в практичній діяльності, а застосування запозичених методів (директ-кост та стандарт-кост) потребують корінної перебудови організації бухгалтерського обліку в цілому.

Суб'єкти господарювання зацікавлені в одержанні прибутку, який у свою чергу залежить від ефективного використання ресурсів виробництва. Керівництву необхідно мати інформацію про витрати і оперативно враховувати всі фактори, які негативно на них впливають.

Облікова інформація через свої витратні механізми повинна забезпечити достовірною інформацією таку потребу керівництва.

Враховуючи вище наведене, організація обліку повинна відповідати потребам управління, а тому часто «виробничий облік» замінюють терміном «управлінський облік», завданням якого являється забезпечення управління аналітичним матеріалом. В сутності термін «управлінський облік» включає в себе бухгалтерський і оперативний облік.

Виходячи із вище викладеного, облік забезпечує досягнення трьох цілей:

- оперативне планування і контроль витрат;
- прийняття управлінських рішень;
- визначення собівартості випущеної продукції.

Відповідно цієї мети визначаються типи собівартості: собівартість по центрах відповідальності; виробнича собівартість, що використовується для установаження цін, прийняття оперативних рішень. Принципи розмежувань різних видів собівартості потрібний суб'єктам господарювання для регулювання цифрами в потрібному їм напрямку. Таким чином, сфера управлінського обліку повинна виконувати:

- 1) розробку й упровадження системи і методів обліку виробничих витрат;
- 2) визначення собівартості по функціональним підрозділам, витратам, періодам та іншими показниками;
- 3) прогнозування собівартості.

Вирішальну роль в управлінні витратами відіграють методи обліку виробничих витрат. Так склалося, що традиційно методи

обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в Україні поділяють на нормативний, попередільний і позамовний, останній на сьогодні, найбільш популярний. Однак в літературних джерелах з обліку [1—7] автори передбачають в організації виробничих витрат різні методи калькулювання витрат, але разом з тим є багато розбіжностей щодо їх застосування.

Підручники з управлінського обліку передбачають методи калькулювання: калькулювання по видам діяльності [3—5]; функціональне калькулювання собівартості [2, 3], система калькулювання кайзин-костинг [2, 3] й особливості калькулювання «точно в строк» [1, 5]. Усі ці методи калькулювання детально не описані в літературних джерелах з управлінського обліку. Слід відмітити, що в зарубіжній і вітчизняній літературі [1, 7] приділяють особливу увагу калькулюванню за нормативними витратами (стандарт-кост), яка характеризується розробкою нормативної калькуляції (стандартної), а потім зіставлення її з фактичними витратами і виділенням відхилень від норм.

У результаті використання методу обліку витрат за нормами можна прогнозувати прибуток при умові максимального зниження собівартості. Для цього в процесі аналізу витрат необхідно:

- а) перевірити обґрунтованість плану по собівартості;
- б) дати об'єктивну оцінку виконання планових завдань по зниженню собівартості;
- в) кількісно і якісно оцінити фактори, що впливають на рівень собівартості;
- г) виявити резерви подальшого зниження собівартості продукції (послуг, робіт) і розробити заходи по їх використанню.

Основними джерелами аналізу є дані обліку і звітності. Різні методи обліку витрат на виробництво дають не однакові можливості для порівняння фактичних витрат з нормативними. Найбільш раціональним та оперативним є нормативний облік, який на відміну від інших методів забезпечує дійовий контроль за додержанням норм витрат виробничих ресурсів. При нормативному обліку значна частина відхилень від норм матеріальних і трудових витрат виявляється завчасно або ж зразу після виробничого процесу.

В умовах нормативного обліку, фактична собівартість продукції розраховується як алгебраїчний підсумок нормативних витрат з урахуванням відхилень від норм та їх змін за даний період. Основою цього обліку є нормативна калькуляція. Враховуючи діючі норми матеріальних витрат, норми часу і розцінки, нормативна калькуляція в той же час є різновидністю планової. Перша — складається на основі технічних норм на певну дату, друга — на

основі середніх норм за певний період. Отже, планова калькуляція враховує зміну діючих норм, що обумовлені виконанням заходів, спрямованих на зниження собівартості продукції.

Зміни в плановій калькуляції вносяться лише тоді, коли змінюються ціни, тарифи, рівень оплати праці і т.д. із незалежних від підприємства причин.

Нормативні калькуляції змінюються в міру виконання організаційно-технічних заходів. Сума економії (перевитрат) обчислюється як добуток різниці між витратами, що вказані у звітній (за минулий рік) і нормативній (на початок планового року) калькуляціях, і плановій кількості випуску продукції.

План по зниженню собівартості продукції буде ґрунтовним і реальним, якщо передбачена сума зменшення витрат буде рівна сумі економії:

- а) що переходить на плановий період;
- б) від виконання плану технічного розвитку виробництва;
- в) від зміни цін і тарифів.

Таким чином, нормативна калькуляція використовується для розв'язання першого завдання економічного аналізу — перевірки реальності і обґрунтування плану по собівартості.

Як відомо, більшість підрозділів основного виробництва спеціалізовані по технологічному принципу. Коли підрозділ виконує окремі операції технологічного процесу по виробленню продукції, найраціональнішим способом обчислення собівартості продукції, такого структурного підрозділу є нормативний метод.

На основі плану організаційно-технічних заходів розробляється завдання по зниженню витрат на виробництво по окремих технологічних процесах. У такому разі для оцінки виконання бізнес-плану по собівартості слід порівняти нормативні витрати, скореговані на суму виявлених обліком відхилень, з плановою собівартістю.

Для порівняння нормативної калькуляції, яка відображає витрати на виробництво, враховуючи діючі норми, з плановою калькуляцією здійснюється облік змін діючих норм. Зміни норм витрат є результатом здійснення відповідних заходів, спрямованих на удосконалення технології та організації виробництва. Отже, організація обліку зміни норм впливу на собівартість конкретної продукції (послуги, роботи) створює передумови зниження собівартості.

Нормативний облік характеризується тим, що разом з обліком відхилень виявляються їх причини. Це дає змогу одержати деталізовані дані щодо місця і часу виникнення цих причин, а також

визначити економію або перевитрати по собівартості, порівнюючи з діючими нормами.

Таким чином, при нормативному обліку витрат можна визначити:

- а) відхилення фактичних витрат від нормативних і їх причини;
- б) відхилення нормативних витрат від прогнозних і їх причини.

Крім того така деталізація дозволяє виявити відхилення фактичних витрат від планових по факторах.

Нормативний облік витрат забезпечує своєчасну інформацію про допущені відхилення від прийнятої технології та порушення в організації виробництва. Використовуючи дані обліку відхилень від норм, можна встановити, які заходи не виконані, виконані частково, або виконані, але не дали ефекту, який передбачався планом.

З'ясування причин невиконання плану по зниженню собівартості допомагає керівництву знайти правильне рішення для мобілізації невикористаних резервів.

Найважливішим методом виявлення невикористаних резервів зниження собівартості є порівняльний аналіз.

Для виявлення резервів зниження собівартості при порівняльному аналізі необхідно широко використовувати дані нормативних калькуляцій, що обчислюються на окрему продукцію (послугу, роботу) по підприємству в цілому і по окремих підрозділах. У нормативних калькуляціях витрати систематизовані по їх видах, а матеріали — по калькуляційних групах і т.д. До того ж нормативні калькуляції мають показники в вартісному виразі, чого немає в технічній документації.

Таким чином, специфічні елементи нормативного методу — нормативна калькуляція, облік відхилень від норм і змін норм можуть бути використані при аналізі собівартості продукції для:

- а) перевірки обґрунтування прогнозуючих показників собівартості;
- б) прогнозування показників собівартості окремих підрозділів і виконання ними завдань по зниженню собівартості;
- в) виявлення причин відхилень фактичної собівартості від прогнозованої;
- г) виявлення резервів зниження собівартості шляхом порівняльного аналізу досягнутих показників;
- д) виявлення того, наскільки обґрунтовані прогнозуючі показники.

Отже, використання даних нормативного обліку в цих напрямках сприятиме удосконаленню контролю і аналізу показників собівартості продукції.

Тому, порушені питання залишаються актуальними та потребують подальшого наукового дослідження.

Література

1. *Атмас П. Й.* Управлінський облік: Навч. посібник. — Дніпропетровськ, 2006. — 440 с.
2. *Друри К.* Управленческий производственный учет: вводный курс. 5-е изд., перераб. и доп. — М., 2005. — 735 с.
3. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К., 2003. — 704 с.
4. *Апчерн А.* Управленческий учет: принципы и практика / Перевод с англ. — М., 2002. — 952 с.
5. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. — К.: Книга, 2004. — 544 с.
6. *Чумаченко М. Г.* Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. — М., 1965. — 123 с.
7. *Білоусова І. А.* Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 9. — С. 3—5.
8. *Цветкова Н.* Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 3. — С. 14—21.
9. *Дерій В.* Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 4. — С. 7—11.

Стаття надійшла до редакції 28.11.2008

УДК 658.8:339.1307

А. В. Федорченко, канд. екон. наук, доцент
кафедри маркетингу,
ДВНЗ «Київський національний університет
імені Вадима Гетьмана»

МАРКЕТИНГОВІ АСПЕКТИ ДОСЛІДЖЕННЯ СКЛАДНИХ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ

У статті досліджено теоретичні аспекти дослідження складних економічних систем відкритого типу. Визначено структуру цілей економічних систем на різних рівнях ієрархії, визначено роль їх системи маркетингових досліджень.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: теорія систем, системний підхід, організація, управління, теорія маркетингу, система маркетингових досліджень.

Стохастичність функціонування ринкового механізму об'єктивно спричиняє постійне ускладнення як відповідних процесів, так і окремих економічних систем, що у його межах працюють. Усе це, у свою чергу, призводить до необхідності за-