

УДК 657.471

**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 ім. С. Кузнеця

Мелєх А.С.

магістрант кафедри обліку і бізнес-консалтингу

Харківського національного економічного університету ім. С. Кузнеця

У статті досліджено особливості обліку витрат на виробництво на основі аналізу витрат за відхиленням. Розглянуто на прикладі малого промислового підприємства Харківщини організаційні заходи та етапи впровадження управління виробничими витратами за відхиленнями. Запропоновано впровадження та розроблено методику проведення процесу розрахунку відхилень за матеріалами, заробітній платі, змінним та постійним виробничим накладним витратам на ТОВ НВФ «Вест Лабс ЛТД». Розроблено і апробовано електронну таблицю, виконану в програмному продукті Microsoft Excel, яка дозволяє 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., Мелєх А.С. ВНЕДРЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ РАСХОДАМИ ПО ОТКЛОНЕНИЯМ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ. В статье исследованы особенности учета расходов на производство на основе анализа расходов по отклонениям. Рассмотрены на при-

мере малого промышленного предприятия Харьковской области организационные мероприятия и этапы внедрения управления производственными расходами по отклонениям. Предложено внедрение и разработана методика проведения процесса расчета отклонений по материалам, заработной плате, переменным и постоянным производственным накладным расходам на ООО НПФ «Вест Лабс ЛТД». Разработано и апробировано электронную таблицу, выполненную 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 калькулирования, управления расходами, отклонения по расходами.

N. Kurhan, A. Melieh. IMPLEMENTATION OF MANAGEMENT OF PRODUCTION EXPENSES BY DEVIATIONS ON THE LEVEL OF SMALL INDUSTRIAL ENTERPRISES IN UKRAIN. 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 Kharkiv 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 to calculate 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: Key words: normative expenses, extramural calculation method, cost management, cost deviation.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах економічної нестабільності вітчизняні товаровиробники намагаються забезпечити прибутковість і 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 його дієвість у вирішенні завдання економії ресурсів підприємства. Впровадження методики управління виробничими витратами за відхиленнями до української практики господарювання вимагає докорінних змін у організації обліку та контролю витрат, і водночас налагодження оперативної інформаційної взаємодії з керівництвом для здійснення своєчасного управлінського корегувального впливу на витрати. З огляду на зазначене, безумовну актуальність має розробка 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, у тому числі Бутинця Ф. Ф. [3], Драченко Н. П., Аткінсона А. [4], Головкової Л. С., Марченкової І. М., Пилипенка А. А. [5], Насакіної Л. А., Хасанової Ю. Г., Партина Г. О. [6]. Теоретичні аспекти аналізу відхилень витрат детально викладено у працях Друрі К., який запропонував формули для обчислення та дослідив можливі причини виникнення основних видів відхилень. Щодо української фахової літератури, окреслена проблематика найбільш повно висвітлена у роботах Лабунської С. В.: розкрито сутність понять та на додачу до формул подано приклади практичних розрахунків [2]. Загальні питання обліку й аналізу виробничих витрат та управління ними розроблялися багатьма науковцями. Але у вітчизняних джерелах недостатньо вичерпно 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. За даними Державної служби статистики, в Україні станом на 2017 р. з 42026 одиниць промислових підприємств 88,2% належали до суб'єктів малого бізнесу, маючи за календарний рік не більше 50 найманих працівників осіб та дохід, що не перевищував гривневий еквівалент 10 мільйонів євро [2]. Це означає, що масштаби господарювання переважної 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 достатньо не досліджено шляхи практичного застосування та впровадження системи управління виробничими витратами за відхиленнями на рівні малих промислових підприємств. Рекомендації вчених не приймають до уваги фінансові обмеження малих підприємств, і саме тому не можуть бути ними використані. Актуальні проблеми більшості підприємств у сфері аналізу та прогнозування витрат пов'язані, у першу чергу, з недостатністю методичних розробок і наукових рекомендацій щодо побудови системи управління витратами за відхиленнями.

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

Виклад основного матеріалу. Підприємства України законодавчо зобов'язані вести фінансовий облік і складати за його даними звітність, дотримуючи 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 ор-

ганізувати і 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. Переважна більшість українських виробничих підприємств тільки обліковують фактично понесені виробничі витрати у площині 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 у складності та фінансовій обтяжливості організації аналітичного підрозділу на невеликому підприємстві. Відсутність аналітичних даних щодо витрат унеможливорює ефективне управління ними. На думку авторів дослідження, 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, тож нерідко вбачаються керівництвом недостатніми для формування окремого підрозділу управлінського обліку. Враховуючи це, малим підприємствам пропонується три альтернативні варіанти впровадження управлінського обліку як сфери здійснення управління виробничими витратами за відхиленнями, а саме: 1) розширення обов'язків працюючого на підприємстві бухгалтера; 2) створення нової посади і прийняття на роботу фахівця з управлінського обліку; 3) укладання договору зі сторонньої особою або спеціалізованою організацією для виконання функцій управління витратами.

У площині управлінського обліку можна узгоджено із даними фінансового обліку або повністю відокремлено 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 і 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 і планування, контроль, виявлення відхилень від норм і використання їх для управлінських цілей. У свою чергу, облік та аналіз відхилень є ефективним засобом контролю за витратами, способом їх оптимізації, базовим елементом системи обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності. На думку авторів, застосування малими виробничими підприємствами України управління витратами за відхиленнями дозволить: 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 у поточному періоді; виявляти відхилення фактичних виробничих витрат від планових, що виникли внаслідок зміни виробничої потужності; використовувати систему спеціальних рахунків для обліку нормативних, фактичних виробничих та відхилення витрат від норм; накопичувати інформацію щодо доцільності (у разі обґрунтованості відхилень) перегляду нормативів або розцінок; встановлювати "вузькі міста" виробництва та управління підприємством, це 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 було обрано ТОВ НВФ "Вест Лабс ЛТД", яке виготовляє наукоємну продукцію (системи числового програмного управління) на замовлення [8]. Облік виробництва на фірмі організовано тільки в площині фінансового обліку у відповідності до вимог П(с)БО 16 [1]. Застосовується позамовне калькулювання за фактичними витратами. Планування, аналізу та контролю витрат не здійснюється. Витрати на продукцію групуються на прямі (матеріальні, на оплату праці основного персоналу) та загальновиробничі

(змінні та постійні); розраховується 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, у площині якого здійснюватиметься точніший та детальніший облік витрат, а також буде організовано контроль, аналіз та прогнозування витрат. У підсумку у сфері управлінського обліку ТОВ НВФ "Вест Лабс ЛТД" вбачається формування комплексного управління витратами. При цьому керівництву даного малого підприємства пропонується обрати управління виробничими витратами саме за відхиленнями, і модернізацію бухгалтерії здійснювати з огляду на даний цільовий результат. Нормування виробничих витрат на замовлення, що приймаються до виконання, дозволить 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 наступні етапи: 1) виявлення статей виробничих витрат, за якими можливі відхилення; 2) факторний аналіз відхилень для встановлення фактору, внаслідок якого відбулося відхилення; 3) виявлення причин відхилень з метою прийняття відповідних управлінських рішень; 4) записи відхилень на рахунках бухгалтерського обліку і в облікових регістрах. Відхилення необхідно аналізувати відповідно до статей витрат, перелік яких повинен збігатися як у фактичній, так і у нормативній калькуляції. При проведенні аналізу відхилень спочатку необхідно скорегувати нормативне значення статей витрат на фактичний обсяг випуску. Далі відхи-

лення аналізують за кожною статтею витрат, визначаючи ступінь впливу потенційних чинників.

За обліковими даними ТОВ НВФ "Вест Лабс ЛТД" щодо замовлення *N* авторами було розроблено і апробовано електронну таблицю, виконану в програмному продукті Microsoft Excel, яка дозволяє автоматично розраховувати відхилення за виробничими витратами малого підприємства (табл. 1). Можливості сучасної комп'ютеризації дозволяють наочно і швидко виконувати аналіз основних видів відхилень за витратами, а саме: відхилень за матеріалами, трудовитратами, змінними та постійними загальновиробничими витратами. Звернімо увагу, що виробниче замовлення *N*, яке виконувалося ТОВ НВФ "Вест Лабс ЛТД", складалося з певної кількості ідентичних одиниць продукції.

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

Таблиця 1

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

Вид відхилення	Формула	Фактичні значення			Нормативні показники			Сума відхилення
		Показник	Значення	Показник	Значення	Показник	Значення	
МАТЕРІАЛИ, використані на виконання замовлення N (за період часу t)								
1) Відхилення за ціною на придбані матеріали (Вц)	$V_{ц} = \Phi_{КМ} \cdot (\Phi_{Ц} - \Pi_{Ц})$	фактично придбана кількість матеріалів	ФКМ	600 од.	нормативна ціна	НЦ	908,6 грн/од.	-5 160 грн (С)
		фактична ціна	ФЦ	900 грн/од.				
2) Відхилення за використанням матеріалів (Ввм)	$V_{вм} = (\Phi_{КВМ} - \Pi_{КВМ\phiв}) \cdot \Pi_{Ц}$	фактична кількість використаного матеріалу	ФКВМ	457 од.	нормативна кількість використаного матеріалу на фактичний випуск продукції	НКВМфв	24 од./шт • 18 шт продукції = 432 од.	22 715 грн (Н)
					нормативна ціна	НЦ	908,6 грн/од.	
ЗАРОБІТНА ПЛАТА робітників основного виробництва, нарахована на виконання замовлення N (за період часу t)								
3) Відхилення за ставкою оплати праці (Вст)	$V_{ст} = (\Phi_{С} - \Pi_{Соп}) \cdot \Phi_{ВЧ}$	фактична ставка оплати праці	ФС	72,67 грн/год	нормативна годинна ставка оплати праці	НСоп	76 грн/люд-год.	-15 984 грн (С)
		фактично відпрацьовані людино-години	ФВЧ	4 800 год.				
4) Відхилення за продуктивністю праці (Впп)	$V_{пп} = (\Phi_{ВЧ} - \Pi_{Ч\phiов}) \cdot \Pi_{Соп}$	фактично відпрацьовані людино-години	ФВЧ	4 800 год.	нормативна годинна ставка оплати праці	НСоп	76 грн/люд-год.	22 800 грн (Н)
					нормативний час для фактичного обсягу виробництва, люд.-год	НЧ _{фОВ}	250 люд-год./шт • 18 шт = 4 500 люд-год.	

Продовження табл. 1

Вид відхилення	Формула	Фактичні значення			Нормативні показники			Сума відхилення
		Показник	Значення		Показник	Значення		
ЗМІННІ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, списані на виконання замовлення N (за період часу t)								
5) Відхилення за використанням змінних загально-виробничих витрат (Ввзм)	$V_{вз} = \Phi_{ЗЗВВ} - N_{ЗЗВВ} = \Phi_{ЗЗВВ} - (ФВЧ \cdot НСт_{ЗЗВВ})$	фактичні змінні ЗВВ	$\Phi_{ЗЗВВ}$	18 000 грн	нормативні змінні ЗВВ скориговані на фактичний обсяг виробництва	$N_{ЗЗВВ}$	19 488 грн	-1 488 грн (С)
		фактичний час праці, люд.-год.	$\Phi_{ВЧ}$	4800 год.	нормативна ставка розподілу змінних ЗВВ	$НСт_{ЗЗВВ}$	4,06 грн/год.	
6) Відхилення за ефективністю змінних загально-виробничих витрат (Вефзм)	$V_{еф} = (ФВЧ - (ФОВ \cdot НЧ_{од})) \cdot НСт_{ЗЗВВ}$	фактичний час праці, люд.-год.	$\Phi_{ВЧ}$	4 800 год.	нормативні людино-години прямої праці на одиницю продукції	$НЧ_{од}$	250 люд.-год./шт	1 218 грн (Н)
		фактичний обсяг виробництва	$\Phi_{ОВ}$	18 шт	фактична ставка розподілу змінних ЗВВ	$\Phi_{Ст_{ЗЗВВ}}$	3,75 грн/год.	
ПОСТІЙНІ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, списані на виконання замовлення N (за період часу t)								
7) Відхилення за використанням постійних загально-виробничих витрат (Ввп)	$V_{вп} = \Phi_{ПЗВВ} - НП_{ЗВВ} = \Phi_{ПЗВВ} - (ФВЧ \cdot НСт_{ПЗВВ})$	фактичні постійні ЗВВ	$\Phi_{ПЗВВ}$	12 400 грн	нормативні постійні ЗВВ, скориговані на фактичний обсяг виробництва	$НП_{ЗВВ}$	14 016 грн	-1 616 грн (С)
		фактичний час праці, люд.-год	$\Phi_{ВЧ}$	4 800 год.				
8) Відхилення за обсягом діяльності (Вод)	$V_{од} = (ФВЧ - НЧ_{ФОВ}) \cdot НСт_{ПЗВВ}$	нормативний час для фактичного обсягу виробництва, люд.-год	$НЧ_{ФОВ}$	4 500 люд.-год.	нормативна ставка розподілу постійних ЗВВ на 1 люд.-год	$НСт_{ПЗВВ}$	2,92 грн/год.	876 грн (Н)
9) Нормативна собівартість замовлення N, скорегована на фактичний обсяг виробництва (18 шт), грн:					9) Фактична собівартість замовлення N, грн:			
- матеріальні витрати				392 515,2	- матеріальні витрати			411 300
- витрати на оплату прямої праці робітників				342 000	- витрати на оплату прямої праці робітників			348 816
- змінні загально-виробничі витрати				18 270	- змінні загально-виробничі витрати			18 000
- постійні загально-виробничі витрати				13 140	- постійні загально-виробничі витрати			12 400
Всього нормативна собівартість замовлення N:				765 925,2	Всього фактична собівартість замовлення N:			790 516

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

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

1) до синтетичного рахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності" аналітичні субрахунки:

- 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";

949.8 "Витрати на відхилення за обсягом діяльності".

На запропонованих аналітичних субрахунках фінансового обліку передбачається нараховувати відхилення за виробничими витратами наступним чином. За дебетом субрахунків 949.1– 949.8 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, із використанням запропонованих рахунків 949.1– 949.8, 719.1– 719.8.

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
1. Придбано матеріали (нормативна ціна • нормативна кількість матеріалу на фактичний обсяг продукції)	201	631	545 160
– відхилення за ціною на придбані матеріали	631	719.1	5 160
2. Передано матеріали у виробництво	23	201	392 515,2
– відхилення за використанням матеріалів	949.2	201	22 715
3. Нараховано заробітну плату	23	661	342 000
– відхилення за продуктивністю праці	949.4	661	22 800
– відхилення за ставкою оплати праці	661	719.3	15 984
4. Нараховано фактичні загальновиробничі витрати за період часу <i>t</i> :			
– змінні загальновиробничі витрати	91.1	13; 63; 68	18 000
– постійні загальновиробничі витрати	91.2	13; 63; 68	12 400
5. Списано на виробничу собівартість змінні загальновиробничі витрати:	23	91.1	18 270
– відхилення за ефективністю змінних ЗВВ	949.6	91.1	1 218
– відхилення за використанням змінних ЗВВ	91.1	719.5	1 488
6. Списано на виробничу собівартість постійні загальновиробничі витрати:	23	91.2	13 140
– відхилення за обсягом діяльності	949.8	91.2	876
– відхилення за використанням постійних ЗВВ	91.2	719.7	1 616

7. Відображено нормативну собівартість продукції виконаного замовлення, переданої на склад	26	23	765 925,2
8. Відображено нормативну собівартість виконаного замовлення <i>N</i> , переданого покупцеві	901	26	765 925,2
9. Коригування собівартості:			
– відхилення за використанням матеріалів	901	949.2	22 715
– відхилення за продуктивністю праці	901	949.4	22 800
– відхилення за ефективністю змінних ЗВВ	901	949.6	1 218
– відхилення за обсягом діяльності	901	949.8	876
– відхилення за ціною на придбані матеріали (457 од. • (900 – 908,6) = 3 930 грн)	719.1	901	3 930
– відхилення за ставкою оплати праці	719.3	901	15 984
– відхилення за використанням змінних ЗВВ	719.5	901	1 488
– відхилення за використанням постійних ЗВВ	719.7	901	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			

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

1. визначити, враховуючи індивідуальні особливості господарювання і виробництва, за рахунок яких фінансових та трудових ресурсів можливе впровадження управління витратами;
2. розробити та впровадити нормативно-правове й організаційне підґрунтя для функціонування підсистеми управлінського обліку у одній з таких можливих форм: внесення додаткових обов'язків до посадової інструкції наявного бухгалтера, організація додаткової посади фахівця з управлінського обліку або формування підрозділу управлінського обліку;
3. внести 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 в площині управлінського обліку;

6. затвердити Наказом по підприємству калькулювання нормативної і 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 в залежності від своїх фінансових можливостей та бухгалтерського програмного продукту, що використовується, скористатися його розширеними функціями, оновленою версією або придбати іншу програму для ведення управлінського обліку.

Висновки. Сучасні тенденції диктують нові правила діяльності суб'єктів господарювання, а ефективність їх функціонування в значній мірі залежить від раціонального здійснення контролю за виробничими витратами. З метою досягнення поставлених адміністрацією завдань перед різними підрозділами, відділами та службами необхідне планування, яке здійснюється на основі нормативного методу калькулювання.

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

ЛІТЕРАТУРА:

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/nor-mativnaya-baza/instr-plan-rah/standard-buhgal-terskogo>.
2. Лабунська С. В. Управління витратами інноваційної діяльності підприємства: методологія та практика: монографія / С. В. Лабунська – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2014. – 352 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2011. – 416 с.
4. Atkinson A. A. Management accounting information for decision-making and strategy execution [Text] / Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young.– 6th ed. – New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012. – 551 p.
5. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
6. Партин Г. О. Управління витратами підприємства : концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г. О. Партин. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с.
7. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : 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" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <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 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html>.

REFERENCES:

1. Polozhennja (standarty) bukhghaltersjkoj obliku [Accounting Standards]. Available at: <https://buhgalter911.com/nor-mativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgal-terskogo>.
2. Labunsjka S. V. Upravlinnja vytratamy innovacijnoji dijalnosti pidpryjemstva: metodologhija ta praktyka: monohrafija [Management costs of enterprise innovation: methodology and practice: monograph]/ S. V. Labunsjka – Kh. : VD "INZhEK", 2014. – 352 c.
3. Butynecj F. F. Bukhghaltersjkyj upravlinsjkyj oblik [Management accounting]/ F. F. Butynecj, L. V. Chyzhevsjka, N. V. Gherasymchuk. – Zhytomyr : ZhITI, 2011. – 416 c.
4. Atkinson A. A. Management accounting information for decision-making and strategy execution [Text] / Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young.– 6th ed. – New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012. – 551 p.
5. Pylypenko A. A. Formuvannja oblikovo-analitychnogho zabezpechennja upravlinnja vytratamy pidpryjemstv ta jikh ob'jednanj: monohrafija [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 c.
6. Partyn Gh. O. Upravlinnja vytratamy pidpryjemstva : konceptualjni zasady, metody ta instrumentarij: monohrafija [Management of enterprise expenses: conceptual foundations, methods and tools: monograph]/ Gh. O. Partyn. – K.: UBS NBU, 2008. – 219 c.
7. Oficijnyj sajt Derzhavnoji sluzhby statystyky Ukrainy [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 obmezhenuju vidpovidalnistju 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 bukghaltersjkogho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'janzj 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> (accessed 10 January 2013).