

УДК: 657

**Пилипів Н. І.,***доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку і аудиту Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника*

## **НОРМАТИВНИЙ МЕТОД У МЕЖАХ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ – ВАЖЛИВИЙ ІНСТРУМЕНТ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Визначено необхідність впровадження нормативного методу на підприємствах нафтової і газової промисловості в межах центрів відповідальності за умови ефективної організації внутрішньогосподарського обліку затрат їх виробничо-комерційної діяльності. Запропоновано скласти звіти центрів відповідальності різних рівнів ієрархії з відображенням відхилень та поясненням причин їх виникнення для своєчасного забезпечення керівництва підприємства корисною інформацією.*

**Ключові слова:** *нормативний метод, затрати, собівартість, внутрішньогосподарський облік, виробничо-комерційна діяльність, підприємства нафтової і газової промисловості, центри відповідальності.*

*Определена необходимость внедрения нормативного метода в отдельных центрах ответственности на предприятиях нефтяной и газовой промышленности при условии эффективной организации внутреннего хозяйственного учета затрат производственно-коммерческой деятельности. Предложены отчеты центров ответственности разных уровней иерархии с обозначением отклонений та с целью разъяснения*

**Ключевые слова:** *нормативный метод, затраты, себестоимость, внутрихозяйственный учет, производственно-хозяйственная деятельность, предприятия нефтяной и газовой промышленности, центры ответственности.*

*This article examines the necessity of introducing the normative method on enterprises of oil and gas industry in the limits of centers of responsibility with the condition of effective organization of inter-accounting and spending related to production-commercial activity. The author suggests reports for centers of responsibility of different levels should be made which reflect different levels of hierarchy including the deviations and explanations for reasons of their appearance for timely provision of the administration of enterprises with information.*

**Key words:** *normative method, costs, cost price, internal accounting, industrial and economic activity, enterprises of oil and gas industry, centers of responsibility.*

**Постановка проблеми.** В умовах розвитку ринкових відносин особливої ваги набувають питання підвищення ефективності організації внутрішньогосподарського обліку затрат їх виробничо-комерційної діяльності на підприємствах нафтової і газової промисловості. Це зумовлює необхідність організації обліку в межах центрів відповідальності.

Варто погодитися з тими вченими й практиками, які стверджують, що одним з ефективних методів організації внутрішньогосподарського обліку затрат і підвищення його ефективності є нормативний метод, який забезпечує найбільш ефективне управління затратами, оскільки регулює їх на стадії виникнення.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** На корисність нормативного методу звертає увагу В. Б. Івашкевич, який стверджує: “Нормативний метод створює можливості безпосереднього впливу на хід виробництва і результати господарської діяльності” [1, с. 107].

Поряд із тим А. А. Додонов вважає, що “великим недоліком існуючої теорії і практики нормативного обліку є та обставина, що він обмежується контролем лише за основними витратами на виробництво (матеріальними витратами й заробітною платою)” [2, с. 45]. Аналогічне твердження має російська вчена В. А. Терехова, яка зазначає, що у світовій практиці до нормованих ресурсів належать передусім трудові й матеріальні [3, с. 2].

Вважаємо, що для успішного впровадження нормативного методу на підприємствах нафтової і газової промисловості треба мати належну організацію внутрішньогосподарського обліку затрат виробничо-комерційної діяльності підприємств.

**Мета і завдання дослідження.** Основним завданням статті є розкриття необхідності застосування нормативного методу в площині дослідження організації внутрішньогосподарського обліку затрат виробничо-комерційної діяльності підприємств нафтової і газової промисловості в межах центрів відповідальності.

**Виклад основного матеріалу.** Нормативний метод не набув належного поширення на підприємствах нафтової і газової промисловості, не зважаючи на великі переваги. Основними причинами, які не дозволили нормативному методу зайняти провідне місце в системі управління виробничо-комерційною діяльністю, є:

- неорганізовані процедури зміни норм;
- технічна складність процесу внесення відповідних змін у норми;
- незацікавленість керівників виробничо-технічних служб у впровадженні цього методу обліку, у виявленні за допомогою обліку недоліків в організації виробництва й праці;
- недоліки прогнозування заходів щодо подальшого застосування нормативного методу одночасно з удосконаленням технологій та організації виробництва й праці.

В основу нормативного методу обліку затрат на виробництво та каль-

кулювання собівартості продукції (робіт, послуг) покладено такі три основні складники:

- граничний рівень затрат на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлений у процесі нормування;
- обсяг запланованих робіт;
- рівень відхилення від норм, зафіксованих у процесі обліку й контролю використання ресурсів.

Це дозволяє зробити висновки про наявність нерозривного зв'язку між системою обліку економії матеріальних ресурсів і нормативним методом обліку затрат.

Оскільки нормативні затрати матеріалів вираховують множенням кількості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) на встановлену одиничну норму затрат, необхідно створити систему прогресивних норм затрат за всіма видами матеріальних ресурсів. За цих умов важливо організувати оперативний облік виконання робіт на всіх виробничих ділянках та облік змін норм, який, крім калькуляційних цілей, служить для визначення кінцевого результату щодо зниження матеріаломісткості робіт.

Процес використання матеріалів передбачає розділення цільового використання облікової інформації на забезпечення нормування та планування (до початку виробничого процесу) і формування звітності (після витрачання матеріалів).

При виявленні обліку відхилень від норм матеріалів, які застосовуються на підприємствах нафтової і газової промисловості, мають місце суттєві недоліки, основними з яких є: відсутність порядку виявлення конкретних причин і винуватців відхилень від норм; отримана інформація не відповідає вимогам оперативного управління виробничо-комерційною діяльністю підприємств.

З метою забезпечення дієвого контролю за використанням матеріальних ресурсів важливо вести облік відхилень від норм затрат основних матеріалів як у розрізі кожної філії, так і в кожному структурному підрозділі. Вважаємо за доцільне щомісячне складання звіту про виконання норм затрат матеріальних ресурсів за підписом головних інженерів і начальників виробничого відділу, планово-економічного та відділу матеріально-технічного постачання за формою, поданою на рис. 1.

Усі філії (структурні підрозділи), які належать до нафтогазових компаній, повинні мати затверджені в установленому порядку норми затрат матеріальних ресурсів на всі види виконуваних робіт і забезпечувати детальний облік їх використання, що сприяє забезпеченню достовірності облікових даних, які містяться у звітності. Перевірені дані первинного обліку затрат матеріально-технічних ресурсів і звітні калькуляції за видами робіт є підставою для складання звітів.

Затверджую  
Перший заступник генерального директора (для філії)  
Головний інженер філії (для структурного підрозділу)

“\_\_” \_\_\_\_\_ 20\_\_р.

## ЗВІТ

Про виконання норм затрат матеріально-технічних ресурсів за 20\_\_ рік

Найменування філії \_\_\_\_\_

Найменування матеріально-технічних ресурсів, одиниця виміру \_\_\_\_\_

Найменування виду робіт або виробленої продукції	Одиниця виміру	Код	Обсяг виконаної роботи або виробленої продукції у звітному році	Затрати на одиницю роботи (продукції)				Затрати на весь обсяг виконаної роботи				Результат виконання норм затрат МТР у звітному році
				За нормою попереднього року	Фактично в попередньому році	За нормою звітного року	Фактично у звітному році	За нормами попереднього року	За фактичними питомими затратами попереднього року	За нормами звітного року	Фактично у звітному році	
Роботи або продукції												
Норм затрат												

Для філії:  
Головний інженер філії  
Відділи:  
Виробничий  
Матеріально-технічного постачання  
Планово-економічний

Для структурного підрозділу:  
Головний інженер структурного підрозділу  
Технічні спеціалісти  
Економіст із матеріально-технічного забезпечення  
Економіст із планування

### Рис. 1. Форма звіту про виконання норм затрат матеріально-технічних ресурсів

Складання звіту про виконання норм затрат матеріально-технічних ресурсів спеціалістами виробничого відділу спільно з економістами відділу матеріального забезпечення та відділу планування має такі переваги:

– спеціалісти виробничого відділу та відділу матеріально-технічного забезпечення перевіряють правильність зазначених у звіті норм затрат,

аналізують причини відхилень, фактичних питомих затрат від затверджених норм звітного року та питомих затрат попереднього року;

– спеціалісти планово-економічного відділу перевіряють дані про обсяг виконаних робіт чи кількість виробленої продукції, наданих послуг.

Відділи й функціональні виконавці, які відповідальні за організацію та нормування матеріально-технічних ресурсів у філіях і структурних підрозділах нафтогазових підприємств, здійснюють низку окремих функцій:

– виробничий відділ бере участь у розробці норм затрат і втрат матеріально-технічних ресурсів згідно з технологічним процесом виробництва, розробляє заходи щодо використання та економії матеріально-технічних ресурсів і впроваджує їх після затвердження в установленому порядку, контролює впровадження норм у виробничий процес, ураховує відхилення від затверджених норм, спричинені змінами технології виробничого процесу, і повідомляє про це зацікавлені підрозділи;

– відділ матеріально-технічного постачання забезпечує одержання матеріально-технічних ресурсів і списання їх у виробничі підрозділи відповідно до норм їх затрат, фіксує разові відхилення від норм затрат, спричинені постачанням матеріалів із заміною марки, асортименту, узагальнює ці дані й розробляє заходи для скорочення перевитрат матеріально-технічних ресурсів;

– планово-економічний відділ координує роботу виробничих підрозділів щодо затрат матеріально-технічних ресурсів, які списуються на собівартість виконаних робіт, аналізує причини відхилень фактичних затрат матеріально-технічних ресурсів від норм і узагальнює заходи щодо їх зменшення, забезпечує виробничі підрозділи даними про фактично виконані обсяги робіт із видобутку нафти і газу, транспортування газу за звітний період;

– бухгалтерія перевіряє достовірність фактичних затрат матеріально-технічних ресурсів на підставі даних первинного обліку, контролює зменшення поточних матеріальних затрат відповідно до зміни норм, забезпечує планово-економічний відділ, відділ матеріально-технічного постачання у встановлені терміни обліковими звітними даними про фактичні затрати, спільно з іншими відділами складає звіт норм затрат матеріально-технічних ресурсів із поясненням причин їх відхилень.

Розроблення норм затрат матеріально-технічних ресурсів дає можливість визначати оптимальну величину затрат на виконані роботи й здійснювати контроль за їх раціональним використанням. При цьому розрізняють різні види норм затрат матеріально-технічних ресурсів:

– за видами ресурсів (норми затрат матеріально-технічних ресурсів, норми затрат паливно-енергетичних ресурсів (природний газ, електроенергія, теплова енергія), норми та нормативи використання обладнання);

– за рівнем планування й керування (галузеві норми, норми НАК "Нафтогаз України, норми ДК "Укртрансгаз, норми ВАТ "Укрнафта," тимчасові нор-

ми (у разі відсутності норм вищого рівня до їх уведення на період до року).

Створення дієвої системи норм і нормативів, яка є складовою виробничо-комерційної діяльності підприємств нафтової і газової промисловості, дозволяє виконати такі основні завдання:

- підвищити рівень керування виробничо-комерційною діяльністю підприємств;
- підвищити ефективність використання матеріально-технічних ресурсів філіями та їх структурними підрозділами нафтогазових компаній, забезпечити контроль за їх раціональним використанням;
- виявити резерви підвищення ефективності виробництва;
- оптимально використати кошти на закупівлю матеріально-технічних ресурсів;
- підвищити достовірність визначення затрат при розрахунках тарифів на послуги.

При формуванні нормативної бази матеріально-технічних ресурсів слід керуватися такими принципами:

- забезпечення методичної єдності формування системи норм і нормативів на всіх рівнях управління (від управлінського апарату, філій компанії до структурних підрозділів у складі філій) та стадіях розроблення річних і перспективних планів;
- забезпечення прогресивних норм і нормативів на основі максимального використання результатів науково-технічних досягнень і передових методів організації виробництва;
- комплексне формування нормативної бази для основного виробництва, допоміжного виробництва для ремонтно-експлуатаційних потреб і для визначення оптимальних обсягів виробничих запасів.

Створення (поновлення) нормативної бази для нормування матеріально-технічних ресурсів веде до вдосконалення обліку й посилення контролю за фактичним використанням матеріальних ресурсів.

При розробці системи норм і нормативів водночас створюється автоматизована інформаційна система збирання й накопичення норм, тобто банк нормативної інформації з доступом для всіх філій і структурних підрозділів ДК “Укртрансгаз” і підприємств ВАТ “Укрнафта”.

Організацію та координацію роботи зі створення нормативної бази матеріальних ресурсів, зокрема, для газотранспортних підприємств, яка побудована за ієрархічним принципом з охопленням рівнів управління, показано на рис. 2.

У зв’язку з тим, що в посадових інструкціях не знаходиться відображення делегування відповідальності за виконані затрати від начальника служби до бригадира, неможливо організувати контроль за дотриманням затрат на обстеження й технічне обслуговування магістральних газопроводів. Це пояснюється тим, що адміністративні служби, відділи мають вплив на утворення затрат у декількох місцях їх виникнення.



**Рис. 2.** Схема організації та координації роботи з нормуванням матеріально-технічних ресурсів на газотранспортних підприємствах

З метою своєчасного забезпечення керівництва підприємства корисною інформацією доцільно складати звіти центрів відповідальності різних рівнів ієрархії, у яких відображено відповідні показники. Як справедливо зауважив С. Ф. Голов, така ієрархічна підпорядкованість, у якій звіт нижчого центру відповідальності послідовно включений до звітів вищого центру відповідальності, нагадує своєрідну піраміду відповідальності [4, с. 416]. Піраміда відповідальності центрів затрат зі складання звітів на газотранспортному підприємстві показано на рис. 3.

Звіти складаються, як правило, у кінці звітної періоду й служать інструментом своєчасної інформації про діяльність центру відповідальності для вищих рівнів управління. Тому у звіті подається пояснення причин усіх виявлених відхилень, що забезпечує їх аналітику й дає можливість керівникові вищого рівня приймати правильні рішення.

Вирішити проблему відповідальності за формуванням затрат виробничо-комерційної діяльності дозволить застосування нормативного методу обліку затрат у центрах відповідальності. Тобто групування відхилень за причинами й винуватцями дасть можливість деталізувати відповідальність у середині місць виникнення затрат щодо кожного робітника.

**Висновки.** Отже, тільки застосування нормативного методу обліку затрат у межах центрів відповідальності на основі використання інформаційних систем і технологій забезпечить прийняття дієвих управлінських рішень з метою калькулювання собівартості продукції, оцінки результатів діяльності окремих структурних підрозділів й підвищення в цілому ефективності виробничо-комерційної діяльності підприємств нафтової і газової промисловості.

<b>Звіт головного інженера</b>				
<b>Статті затрат</b>	<b>План</b>	<b>Факт</b>	<b>Відхилення</b>	
			<b>Сума</b>	<b>%</b>
Служба ГКС	10264	10776	+ 512	5,0
ЛЕС	4590	4820	+ 230	5,0
Служба ГРС	6497	6835	+ 338	5,2
Служба КВПіА	880	916	+ 36	4,1
Служба ЕВП	1390	1453	+ 63	4,5
Усього	23621	24800	1179	5,0
Служба ГКС	10264	10776	+ 512	5,0
ЛЕС	4590	4820	+ 230	5,0
<b>Звіт начальника ГКС</b>				
<b>Статті затрат</b>	<b>План</b>	<b>Факт</b>	<b>Відхилення</b>	
			<b>Сума</b>	<b>Сума</b>
КС-1	3263	3420	+ 157	4,8
КС-2	3878	4078	+ 200	5,2
КС-3	214	226	+ 12	5,6
КС-4	323	338	+ 15	4,6
КС-5	2586	2714	+ 128	4,9
Усього	10264	10776	+ 512	5,0
<b>Звіт начальника КС-1</b>				
<b>Контрольовані затрат</b>	<b>План</b>	<b>Факт</b>	<b>Відхилення</b>	
			<b>Сума</b>	<b>Сума</b>
Матеріали	376	393	+ 17	4,5
Електроенергія	120	126	+ 6	5,0
Газ на тех. потреби	2192	2298	+ 106	4,8
Заробітна плата	401	421	+ 20	5,0
Інші затрати	174	182	+ 8	4,6
усього	3263	3420	+ 157	4,8

**Рис. 3. Піраміда відповідальності центрів затрат зі складання звітів на підприємствах із транспортування газу**

### **Література:**

1. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В. Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 185 с.
2. Додонов А. А. Нормативный учет: Каким ему быть? / А. А. Додонов // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 3. – С. 43-46.
3. Терехова В. А. Зарубежный опыт применения нормативного метода учета затрат / В. А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2001. – 1(25) январь. – С. 2-4.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / Голов С. Ф. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.