

Як наслідок, інвестиційний клімат, що на сьогодні характерний для вітчизняної економіки, продовжує стримувати приплив потенційних іноземних інвесторів, тому продовжується спад надходжень у господарський оборот як національних, так й іноземних інвестицій.

Проблема активізації іноземного інвестування на промислових підприємствах України є досить актуальною, оскільки вона стосується подолання незбалансованості та недосконалості в процесах здійснення інвестиційної діяльності. Основними перешкодами на шляху до реалізації поставленої мети є недосконалість чинного законодавства та байдужість влади до ситуації, що склалася, економічний спад та низька конкурентоспроможність національних підприємств порівняно із закордонними представниками. Зазначені проблеми повинні вирішуватись не лише на рівні країни в цілому, але й на регіональному рівні зокрема. Це нагальні питання, адже саме на ефективній підприємницькій діяльності в Україні й буде базуватись стабільна та конкурентоспроможна ринкова економіка.

Список літератури

1. Якубовський М. М. Структурна перебудова економіки України: інвестиційний аспект / М. М. Якубовський // Моніторинг інвестиційної діяльності. – 2009. – № 4. – С. 10–19.
2. Прямі інвестиції в Україну [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://bin.ua/news/economics/economic/119426-pryamyje-inostrannye-investicii-v-ukrainu-za-i.html>>.
3. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://www.ukrstat.gov.ua>>.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© І.О. Жувагіна, Г.І. Обуховська, 2012.

УДК 338.5:658.87

Нат.М. Гаркуша, ст. викл.

АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ ЯК ІНСТРУМЕНТАРІЙ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Розглянуто методичні підходи до аналізу відхилень як основного інструменту управління витратами підприємства роздрібною торгівлю. Здійснено аналіз сукупних витрат підприємств торгівлі на основі запропонованого автором методичного інструментарію.

Рассматриваются методические подходы к анализу отклонений как основного инструмента управления расходами предприятия розничной торговли. Проведен анализ совокупных расходов предприятий торговли на основе предложенного автором методического инструментария.

Discusses methodological approaches variance analysis as a basic tool of cost control various trading companies. Total cost of trading enterprises were analyzed on the basis of methodological instruments proposed by the author.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Складовою управління витратами підприємства роздрібною торгівлі є формування центрів відповідальності. При цьому, оцінка ефективності роботи центрів відповідальності, зокрема центрів витрат, виявляється в результаті аналізу відхилень фактичних результатів від нормативних (планових), мета якого – виявлення та детальна оцінка причин відхилень.

Лише порівнюючи всю суму фактичних витрат із сукупними нормативними витратами за кожною операцією центру відповідальності за період, можна ефективно аналізувати, контролювати й регулювати витрати, тобто управляти витратами. Тому аналіз відхилень слід розглядати як інструментарій управління витратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методичні питання управління витратами досліджувалися провідними вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами та практиками, такими як: І. Ансофф, М.І. Баканов, І.О. Бланк, Н.О. Власова, С.Ф. Голов, К. Друрі, Г.В. Козаченко, Л.О. Лігоненко, А.А. Мазаракі, Є.В. Мних, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, А.В. Череп, М.Г. Чумаченко, Ю.С. Цал-Цалко, П.Й. Атамас, І.Є. Давидович та ін.

Наявність значної кількості наукових розробок свідчить про особливу зацікавленість науковців щодо управління витратами, але, на жаль, здебільшого для підприємств промисловості. Тому дослідження такого інструментарію управління витратами підприємств роздрібною торгівлі як аналіз відхилень дає змогу підвищувати ґрунтовність управлінських рішень відносно ефективного використання витрат.

Мета та завдання статті. Метою статті є дослідження підходів теоретичного і практичного використання аналізу відхилень як основного інструментарію управління витратами підприємств роздрібною торгівлі. Відповідно до поставленої мети вирішуються такі завдання: визначити обґрунтований видовий перелік відхилень витрат підприємств роздрібною торгівлі та чинники, що зумовлюють ці відхилення; розробити класифікацію відхилень витрат підприємств роздрібною торгівлі; здійснити аналіз відхилень за сукупними витратами підприємств

роздрібної торгівлі за запропонованим автором методичним інструментарієм.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналізом відхилень вважається процес обчислення різниці та визначення причин між фактичними і нормативними значеннями витрат. При цьому аналізуються лише відхилення, що перевищують встановлену підприємством межу.

Під нормативними витратами підприємства роздрібної торгівлі автор розуміє планований рівень витрат, який показує, якими мають бути витрати з урахуванням дотримання технології торговельного процесу, реалізації товарів і обслуговування покупців. Отже, якщо фактичні витрати є вищими за нормативні, то таке відхилення вважається несприятливим, інакше відхилення буде сприятливим. Сприятливі відхилення надають позитивного ефекту на прибуток торговельного підприємства від основної діяльності.

Досить поширеним є спрощений підхід до аналізу відхилень, коли всі сприятливі відхилення однозначно розцінюються як успіх підприємства, а несприятливі – як наслідок допущених недоліків у роботі. Факт появи відхилень повинен стати спонукальним мотивом до проведення серйозного аналізу причин виникнення відхилень.

Таким чином, управління витратами включає виявлення відхилень у витрачанні ресурсів у процесі виконання роздрібним торговельним підприємством своїх функцій від встановлених (планових) норм і нормативів, а також діагностику причин і характеру відхилень.

Відхилення витрат є наслідком зміни трьох основних чинників: обсягу товарообороту торговельного підприємства, цін на ресурси (зокрема, товари) і норм витрат на одиницю реалізації. При цьому звичайно всі чинники діють одночасно.

Відхилення фактичних і планових величин витрат можуть виникати за всіма параметрами, що є об'єктами управління [1]:

- вартісні параметри – витрати, доходи з обороту, маржинальний дохід, виплати, видатки тощо;

- параметри організаційної структури – місця виникнення витрат, центри відповідальності, товарні і регіональні дивізіони, закупівельні, збутові та інші підрозділи торговельного підприємства;

- часові параметри – дні, тижні, декади, місяці, квартали, роки.

З метою виявлення видових проявів і причин виникнення відхилень автором проведений аналіз публікацій закордонних і вітчизняних учених [2–6]. Як показали дослідження, переважна більшість науковців виділяють наступні види відхилень витрат: абсолютні, відносні, селективні, кумулятивні та відхилення у часовому розрізі.

Для виявлення умов і причин виникнення відхилень витрат, як основи прийняття обґрунтованих управлінських рішень, автором пропонується класифікація відхилень витрат підприємств роздрібною торгівлі за певними ознаками і з розбивкою за видами, яка є досить повною. Так, відхилення витрат підприємств роздрібною торгівлі пропонується класифікувати за результатом кількісної оцінки (негативні (перевитрата), позитивні (економія)), економічним змістом (використання засобів праці, використання предметів праці, використання праці), місцем виявлення (робоче місце, бригада, секція, торгова точка, відділ, служба, підприємство в цілому), часом відносно торгово-технологічного процесу (до початку торгово-технологічного процесу, безпосередньо в торгово-технологічному процесі, після завершення торгово-технологічного процесу), календарними проміжками часу (зміна, доба, тиждень, декада, місяць, квартал, рік), мірою повноти виявлення (враховані оперативно і відбиті в документах, невраховані, виявлені під час складання зведення витрат), методикою розрахунку (абсолютні, відносні), періодом (селективні, кумулятивні, відхилення у часовому розрізі), характером причин (внутрішні причини, зовнішні причини) і відповідальністю (залежні від діяльності окремого виконавця, бригади, секції, відділу, торгової точки, підприємства, незалежні від їх діяльності).

Окрім встановлення абсолютної величини відхилень витрат ми рекомендуємо виявляти структурні зрушення у відхиленнях за видами ресурсів.

Під час діагностики відхилень витрат вважаємо доцільним виявити місця їх виникнення і центри відповідальності. Відхилення, що виникають до початку торгово-технологічного процесу, зумовлені управлінськими рішеннями, що приймаються, за умов відступу від запланованої програми, вибору інших технологій і форм обслуговування, зміни товарного асортименту тощо.

З метою обґрунтування конкретних управлінських рішень, спрямованих на зниження витрат і, відповідно, зростання прибутку підприємства, проводиться аналіз відхилень у розрізі статей витрат. Відхилення за витратами за своєю суттю є загальна сума за всіма відступами фактичних витрат від діючих норм, нормативів, кошторисів [7], а також від планових значень показників.

З метою управління витратами підприємства роздрібною торгівлі всі відхилення можна розділити на три групи: відхилення прямих матеріальних витрат; відхилення прямих трудових витрат; відхилення загальновиробничих (накладних) витрат.

На рисунку 1 схематично наведено сукупне відхилення за витратами підприємства роздрібною торгівлі.



Рисунок 1 – Сукупне відхилення за витратами підприємства роздрібно́ї торгівлі

Використовуючи як методичну основу систему аналізу відхилень К. Друрі [2], нами розроблено видовий перелік відхилень витрат підприємства роздрібно́ї торгівлі, набір чинників, що зумовлюють ці відхилення, алгоритми розрахунку кількісного виразу їх участі, а також можливі причини відхилень витрат, що наведено в таблиці 1.

**Таблиця 1 – Аналіз відхилень за сукупними витратами підприємства роздрібної торгівлі
(таблицю розроблено автором на основі методики аналізу відхилень К. Друрі [2])**

Відхилення	Загальний алгоритм розрахунку	Чинник впливу	Алгоритм розрахунку впливу чинника	Можлива причина		
Відхилення за витратами на товари	ФВТ – ПВТ	Кількість закуплених товарів	$(\text{ФК} - \text{ПК}) \times \text{ПЦ}$	Закупівля товарів низької якості, крадіжки тощо		
		Ціна закупівлі товарів	$(\text{ФЦ} - \text{ПЦ}) \times \text{ФК}$	Неефективна робота відділу закупівлі, відділу маркетингу, погане управління тощо		
Відхилення за витратами на оплату праці торгово-оперативного персоналу	ФВЗ – ПВЗ	Ставка заробітної платні	$(\text{ФС} - \text{ПС}) \times \text{ПЧ}$	Невідповідність кваліфікації працівника його посаді		
		Трудомісткість праці	$(\text{ФЧ} - \text{ПЧ}) \times \text{ФС}$	Низька дисципліна праці, недоліки планування та контролю показників з праці і зарплатні		
Відхилення за змінними накладними витратами	ПЗНВ	Величина змінних накладних витрат	$\text{ФЗНВ} - \text{ПЗНВ}_{\text{скор}}$	Необхідно провести детальний аналіз за статтями витрат		
		Ефективність	$(\text{ФЧ} - \text{ПЧ}) \times \text{СНЗ}$	Низька дисципліна, недостатня якість товарів, низька якість торговельного обслуговування		
Відхилення за постійними накладними витратами	ФПНВ – ППНВ	Величина постійних накладних витрат	$\text{ФПНВ} - \text{ППНВ}$	Зміна заробітної платні, високі адміністративно-господарські витрати тощо		
		Обсяг діяльності	Ефективність праці	$\text{ППНВ} - \text{ПЧ} \times \text{СПН}$	$(\text{ФЧ} - \text{ПЧ}) \times \text{СПН}$	Низька дисципліна, недоліки планування і контролю
					Інтенсивність потоку покупців	$(\text{ПЧ} - \text{ФЧ}) \times \text{СПН}$

У таблиці 1 використовуються наступні умовні позначення: ПВТ, ФВТ – планові та фактичні витрати на товари; ПК, ФК – планова і фактична кількість закуплених товарів; ПЦ, ФЦ – планова і фактична ціна закупівлі одиниці товару; ПВЗ, ФВЗ – планові (нормативні) і фактичні витрати на оплату праці торгово-оперативного персоналу; ПС, ФС – планова (нормативна) і фактична ставка заробітної платні; ПЧ – плановий (нормативний) час праці в годинах; ФЧ – фактично відпрацьований час у годинах; ПЗНВ, ФЗНВ – планові і фактичні змінні накладні витрати; ПЗНВ_{скор} – планові скореговані змінні накладні витрати для фактичного часу праці торгово-оперативних працівників; СНЗ – нормативна ставка розподілу змінних накладних витрат; ППНВ, ФППНВ – планові і фактичні постійні накладні витрати; СПН – нормативна ставка розподілу постійних накладних витрат.

Здійснено аналіз відхилень за сукупними витратами підприємств роздрібною торгівлі за запропонованим автором методичним інструментарієм на прикладі великого і середнього підприємств роздрібною торгівлі вибіркової сукупності – ТОВ «Восторг» і ТОВ «Лакомка» (місто Харків) за даними 2010 року. Результати проведеного аналізу відхилень за сукупними витратами аналізованих підприємств роздрібною торгівлі запропоновани в таблиці 2.

Таблиця 2 – Аналіз відхилень за сукупними витратами підприємств роздрібною торгівлі ТОВ «Восторг» і ТОВ «Лакомка» в 2010 році

Відхилення	Значення, тис. грн	
	ТОВ «Вос-торг»	ТОВ «Лакомка»
Загальне відхилення за витратами на товари, у тому числі:	2013,5	254,9
- за кількістю закуплених товарів;	54,4	-4,8
- за цінами товарів	1959,1	259,7
Загальне відхилення за витратами на оплату праці торгово-оперативного персоналу, у тому числі:	-2,4	11,1
- за ставками заробітної платні;	0,1	0,3
- за трудомісткістю праці	-2,5	10,8
Загальне відхилення за змінними накладними витратами, у тому числі:	181,3	19,1
- за величиною змінних накладних витрат;	185,8	-0,2
- за ефективністю	-4,5	19,3
Загальне відхилення за постійними накладними витратами, у тому числі:	150,9	16,7
- за величиною постійних накладних витрат	150,9	16,7
- за обсягом діяльності, у тому числі:	0,0	0,0
- за ефективністю праці;	-1,5	5,1
- за інтенсивністю потоку покущів	1,5	-5,1

Отримані результати аналізу відхилень за сукупними витратами досліджуваних підприємств роздрібною торгівлі в 2010 році дозволили зробити наступні висновки:

– за аналізований період в обох досліджуваних підприємствах роздрібною торгівлі відбулося абсолютне зростання величини витрат на товари. При цьому, якщо в ТОВ «Восторг» це відбулося переважно за рахунок зростання цін закупівлі товарів і деякого зростання кількості закуплених товарів, то в ТОВ «Лакомка» зростання витрат на товари відбулося цілком за рахунок зростання цін закупівлі товарів за деякого скорочення кількості закуплених товарів;

– відносно аналізу відхилень витрат на оплату праці торгово-оперативного персоналу досліджуваних підприємств роздрібною торгівлі, слід відзначити, що за 2010 рік у підприємстві ТОВ «Восторг» відбулося деяке скорочення величини витрат даного виду, яке цілком досягнуте за рахунок зниження трудомісткості (зростання продуктивності) праці торгово-оперативного персоналу. Протилежна ситуація простежується в підприємстві ТОВ «Лакомка», де зростання величини витрат на оплату праці торгово-оперативного персоналу відбулося за рахунок як зростання трудомісткості праці, тобто зниження її продуктивності, так і за рахунок деякого зростання ставок заробітної платні основного персоналу роздрібного торговельного підприємства;

– аналізуючи відхилення за змінними накладними витратами, слід зазначити, що на фоні загального зростання величини змінних накладних витрат в обох досліджуваних підприємствах роздрібною торгівлі, в ТОВ «Восторг» його цілковито забезпечено за рахунок зростання величини змінних накладних витрат за деякого підвищення ефективності діяльності. У підприємстві ТОВ «Лакомка», навпаки, зниження ефективності спричинило до істотного зростання змінних накладних витрат, навіть на фоні зменшення ставки розподілу змінних накладних витрат підприємства;

– щодо аналізу відхилень за постійними накладними витратами, слід зазначити, що в обох досліджуваних підприємствах роздрібною торгівлі в 2010 році відбулося зростання даного показника за рахунок збільшення величини постійних накладних витрат. При цьому, в ТОВ «Восторг» простежується деяке зростання ефективності праці й інтенсивності потоку покупців, і, навпаки, в ТОВ «Лакомка» – наявне досить істотне зниження ефективності праці й зменшення інтенсивності потоку покупців.

Таким чином, порівнюючи обидва аналізовані підприємства роздрібною торгівлі й простежуючи у них зростання величини витрат, можна стверджувати, що ситуація щодо витрат на підприємстві ТОВ

«Лакомка» в 2010 році є значно гіршою і складнішою за підприємство ТОВ «Восторг».

У зв'язку із цим керівництву підприємства ТОВ «Лакомка» необхідно терміново розробити та реалізувати систему заходів, спрямованих на управління витратами господарського суб'єкта, а саме: провести детальний аналіз за всіма статтями та елементами витрат підприємства і його підрозділів (центрів відповідальності); підвищити дисципліну та ефективність праці торгово-оперативного й адміністративно-управлінського персоналу підприємства; зосередити увагу на підвищенні якості товарів і торговельного обслуговування; підвищити дієвість планування і контролю, зокрема стосовно показників щодо праці й заробітної платні персоналу; переглянути штатний розклад підприємства; знайти і реалізувати резерви скорочення адміністративно-господарських витрат; підвищити дієвість системи управління підприємством.

Стосовно підприємства роздрібної торгівлі ТОВ «Восторг», слід зазначити, що керівництву даного підприємства слід продовжити розпочату роботу щодо подальшої реалізації обраного напрямку управління витратами і господарською діяльністю підприємства в цілому. А також приділити більшої уваги питанням управління витратами та загального управління підприємством, підвищенню дієвості планування і контролю, пошуку і реалізації резервів скорочення адміністративно-господарських витрат тощо.

Висновки. Таким чином, за допомогою пропонованого методичного інструментарію щодо аналізу відхилень за сукупними витратами здійснюється послідовна конкретизація чинників, що вплинули на відхилення витрат підприємства роздрібної торгівлі, а також визначається ступінь дії кожного з них на величину загальних витрат підприємства і, відповідно, на зміну прибутку. За результатами аналізу відхилень від нормативних витрат визначають напрями і розробляють рекомендації щодо використання виявлених резервів. У цілому ж аналіз відхилень витрат спрямований на постійне забезпечення адекватності системи управління витратами роздрібного торговельного підприємства, проведення її перегляду й модернізації згідно зі змінами, що відбуваються у внутрішньому й зовнішньому середовищах підприємства.

Список літератури

1. Головова Л. С. Аналіз отклонений в деятельности предприятий на основе концепции контроллинга / Л. С. Головова // Економіка: проблеми теорії і практики. – 2002. – Вип. 129. – С. 21–33.

2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособие : [пер. с англ.] / Под ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2003. – 560 с.

3. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посібник / П. Й. Атамас. – 2-ге вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

4. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посібник / І. Є. Давидович. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.

5. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г. О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.

6. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія. Ч. І. / А. В. Череп. – 2-ге вид., стереотип. – Х. : ІНЖЕК, 2007. – 368 с.

7. Насакина Л. А. Анализ отклонений как инструментарий в оценке деятельности предприятий сферы услуг / Л. А. Насакина // Экономика и управление: новые вызовы и перспективы. – 2010. – № 1. – С. 183–185.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© Нат.М. Гаркуша, 2012