

АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ ВІД НОРМ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ЯК ІНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

СКИДАНЕНКО А.Ю., АСПІРАНТ,
ПОЛТАВСЬКА ДЕРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ*

У статті розглянуто особливості системи контролю витрат на основі їх нормування, організацію оперативного аналізу відхилень фактичних витрат від стандартних у системі управління ними

In the article are considered the features of cost control based on their valuation, operational analysis organization of actual costs deviations from standard in system management

Постановка проблеми у загальному вигляді. Важливою складовою управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших управлінських функцій, є контроль. У широкому розумінні контроль витрат можна визначити як перевірку фактичних показників споживання ресурсів та відповідність витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням. Виявлені при перевірці та порівнянні відхилення свідчать про неузгодженість, наявність збоїв у системі управління та потребують проведення аналізу для оцінки їх величини та причин виникнення негативних тенденцій. Однак, серед учених та економістів-практиків відсутня єдина думка щодо питання сутності аналізу відхилень, організаційно-методичних особливостей їх побудови в системі управління витратами. Зокрема, актуальними залишаються питання централізації оперативного аналізу витрат виробництва: одні науковці наполягають на необхідності децентралізації оперативного аналізу, інші є прихильниками його централізованого ведення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням даної проблеми присвячені праці вітчизняних та іноземних науковців і практиків, зокрема С.Ф. Голова, М.Г. Грецака, І.Є. Давидовича, С.І. Дем'яненка, Є.В. Мниха, М.С. Пушкаря, П.Я. Хомина, М.Г. Чумаченка, Е. Аткінсона, А. Апчерча, К. Друрі, Ч.Т. Хорнгрена та інших.

* Науковий керівник – Г.Лаксіско В.Я., д.е.н., професор

Формулювання цілей статті. Стаття присвячена аналізу відхилень, що виникають при виконанні виробничих планів підприємства, як основному інструменту оцінки діяльності центрів відповідальності, з метою прийняття управлінських рішень щодо їх усунення.

Виклад основного матеріалу дослідження.

В умовах економічної нестабільності підвищення результатів діяльності сільськогосподарських підприємств у значній мірі залежить від удосконалення методів та інструментів управління витратами протягом всього життєвого циклу суб'єктів господарювання. За таких обставин найбільш дієвими залишаються такі функції оперативного економічного аналізу, як моніторинг і діагностика. Оперативний моніторинг слід розглядати як процес постійного спостереження, збирання та обробки інформації про стан об'єкта (процесу, явища, системи) з метою виявлення закономірностей його зміни і розвитку чи відповідності заданим параметрам. Його можна кваліфікувати як цілеспрямовану діяльність, що включає перманентне спостереження, аналіз, оцінку і прогноз стану об'єкта.

Необхідність моніторингу та аналізу відхилень зумовлена:

- невідповідністю фактичних витрат нормативним;
- нерелевантністю інформації щодо фактичних витрат, які виникають у процесі господарської діяльності;
- недосконалістю технології та організації виробництва багатьох вітчизняних підприємств.

Для моніторингу та контролю виконання плану по витратах використовуються: планові показники по статтях калькуляції, поточні витрати, що належать до прямих витрат, непрямих витрат, постійні витрати, змінні витрати; відносні показники, наприклад, показники витратомісткості, окупності витрат, інтегральні показники тощо. Зібрана інформація під час моніторингу зміни рівня показників бюджетів дає можливість оцінити їх точність, зокрема зробити висновки про рівень планування та виявити помилки і відхилення, що були допущені при складанні бюджету.

Під відхиленнями від норм слід вважати абсолютні відмінності від діючих поточних норм витрачання сировини, матеріалів, заробітної плати та інших прямих витрат на виготовлення продукції, надання робіт або послуг і відносну величину розходжень фактичних та кошторисних непрямих витрат.

Розглянемо класифікацію відхилень від норм виробничих витрат (рис. 1).

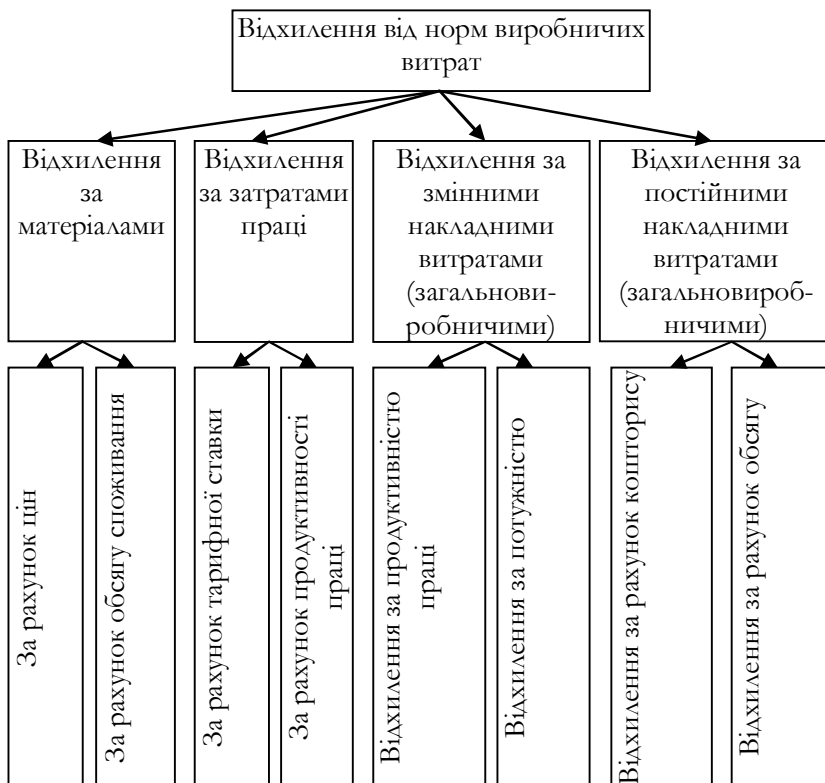


Рис. 1. Класифікація відхилень від норм виробничих витрат

Так, на відхилення за матеріалами впливають два основні фактори: ціна матеріалів та їх кількість, спожита у виробництві.

Цінові відхилення виникають внаслідок змін цін на ринку, придбання матеріалів за низькими цінами та поганою якістю, неналежного управління запасами. Визначаються шляхом множення кількості придбаних матеріалів на різницю між нормативною і фактичною ціною за одиницю матеріалів.

$$V_{\text{ц}} = \text{КПМ} * (\text{НЦ} - \text{ФЦ}), \quad (1)$$

де КПМ – кількість придбаних матеріалів;

НЦ – нормативна ціна;

ФЦ – фактична ціна.

Науковці розрізняють два підходи до розрахунків за відхиленнями:

1. Відповідно до кількості придбаного матеріалу. Відхилення розподіляються між залишком матеріалів та реалізованою продукцією.

2. Відповідно до кількості використаних матеріалів. За такого підходу усі відхилення списуються на собівартість реалізованої продукції.

Відхилення обсягу споживання ресурсів показує як загальні відхилення по матеріалах залежать від зміни кількості використаної сировини у процесі виробництва порівняно із нормативним (стандартним) обсягом.

Відхилення за затратами праці викликані двом причинами: ставкою заробітної плати та ефективністю праці. Відхилення за рахунок тарифної ставки визначається шляхом порівняння фактичної і нормативної вартості однієї години праці.

$$V_{ст} = ФЧ * (НВ - ФВ), \quad (2)$$

де ФЧ – фактична кількість відпрацьованих годин;

НВ – нормативна вартість однієї години;

ФВ – фактична вартість годинної ставки.

Такі відхилення можуть виникнути при підвищенні нормативної ставки, невідповідності розряду роботи, перевищенні рівня премій та ін.

Відхилення за продуктивністю – це відхилення за обсягом праці основних виробничих працівників.

$$V_{пп} = НВ * (НЧ - ФЧ), \quad (3)$$

де НВ – нормативна погодинна ставка заробітної плати;

НЧ – нормативний час, необхідний для виготовлення фактичного обсягу продукції;

ФЧ – фактично використаний час на даний обсяг продукції.

Так, найчастіше причинами таких відхилень є: асортимент продукції, технічний стан устаткування, а також впровадження в експлуатацію нового устаткування [3].

Відхилення за постійними накладними витратами – це різниця між нормативними постійними витратами, що включені до собівартості продукції, і фактичними постійними витратами. Виходячи з цього, відхилення постійних виробничих накладних витрат поділяють на:

— відхилення за рахунок виконання бюджету (різниця між бюджетною та фактичною сумою накладних витрат);

— відхилення за рахунок обсягу виробництва (різниця між фактичним та бюджетним обсягом виробництва, помножена на стандартну ставку розподілу постійних накладних витрат на одиницю продукції). Таке відхилення може бути спричинене коливанням попиту на продукцію, її асортиментом та низькою якістю.

Оскільки змінні виробничі накладні витрати зазвичай пов'язані з витратами праці, то подібно до відхилень за заробітною платою, відхилення змінних виробничих накладних витрат поділяють на дві групи:

- відхилення за рахунок ставки розподілу;
- відхилення за рахунок продуктивності праці.

Відхилення за рахунок ставки розподілу є добутком стандартної ставки змінних накладних витрат і фактичної кількості годин праці за мінусом суми фактичних змінних накладних витрат.

Відхилення змінних накладних витрат за рахунок продуктивності праці обчислюється як різниця між випуском продукції в нормо-годинах і фактично затраченим часом праці за період, що множить на нормативну ставку змінних накладних витрат [1].

Облік, контроль та аналіз витрат на основі їх стандартизації (нормування) передбачає управління господарськими процесами через відхилення, наявність яких є свідченням того, що в системі управління відбуваються небажані явища або розроблені норми є необґрунтованими.

Л. Голубовський вважає, що в основі системи «стандарт-кост» лежить попереднє нормування витрат за статтями витрат. Попередньо обчислені норми розглядаються як твердо встановлені ставки для того, щоб привести фактичні витрати у відповідність зі стандартами шляхом умілого керівництва підприємством. При виникненні відхилень стандартні норми не змінюють, а вони залишаються відносно постійними на весь установлений період за винятком серйозних змін, викликаних новими економічними умовами, значним підвищенням чи зниженням вартості матеріалів, робочої сили або зміною умов і методів виробництва [2].

Розробка й реалізація коригуючих дій здійснюється на основі сигнальної (індикаторної) інформації. При цьому розкриваються причини відхилень, пропонуються альтернативні варіанти їхнього подолання

Оперативний економічний аналіз є особливим видом комплексного економічного аналізу, що спирається на специфічний інструментарій та відмінний алгоритм аналітичних досліджень. Його

специфіка впливає не тільки з особливостей предмета та об'єктів, а й з іншого змісту методики та організації аналізу. Метод оперативного аналізу виступає як комплекс методичних засобів і прийомів, що забезпечують своєчасне виявлення на кожному ієрархічному рівні управління відхилення господарських процесів від заданих параметрів та оперативного дослідження причинно-наслідкових зв'язків виявлених відхилень для забезпечення кількісної і якісної оцінки змін, що відбулися. Особливістю методу оперативного аналізу є використання такої сукупності прийомів та інструментів, які б забезпечували швидкість отримання не тільки результативних показників, а й повної аналітичної інформації про алгоритм причинно-наслідкових зв'язків їх зміни.

Висновки.

Таким чином, науковцями достатньо часто порушуються проблеми аналізу відхилень фактичних витрат від нормативних показників, зокрема необхідність врахування особливостей розвитку кожного суб'єкта господарювання і водночас обґрунтування на вже досягнутому науковому рівні методології, методики й організації аналітичної роботи. Оперативний аналіз узагальнюючих показників необхідно проводити централізовано, а аналіз показників, які залежать від діяльності внутрішньогосподарських підрозділів – центрів відповідальності, має проводитись безпосередньо на місцях менеджерами і спеціалістами цих підрозділів, тобто здійснюватись децентралізовано. Отже, організацію оперативного аналізу потрібно здійснювати при поєднанні елементів централізації і з невеликою перевагою децентралізації.

Література.

1. Голов С.Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С.Ф. Голов. – 4-ге вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
2. Голубовський Л. З. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. З. Голубовський // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 187-192.
3. Давидович І. Є. Контролінг : [навч. посіб.] / І. Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.
4. Загородна О., Іванечко П. Облік та аналіз відхилень у системі управління витратами підприємств / О. Загородна, П. Іванечко // Економічний аналіз. – 2009. – 4 вип. – С. 194-199.
5. Мних Є. В. Економічний аналіз [Текст] : підручник / Є. В. Мних. - 2-ге вид., випр. і доповн. - К.: Центр навч. л-ри, 2005. - 465 с.
6. Управління витратами : [навч. посіб.] / [Грецак М. Г., Гордієнко В. М., Коцюба О. С. та ін.]. – К.: КНЕУ, 2008. – 256 с.