

Домбровська Н.Р., к.е.н., доцент
(Чортківський навчально-науковий інститут
підприємництва і бізнесу
Тернопільський національний економічний університет)

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВІДХИЛЕНЬ ВИТРАТ ВІД НОРМАТИВІВ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

АНОТАЦІЯ. У статті досліджуються питання управлінського обліку відхилень витрат від нормативів. Запропоновано використання відомостей, що є дієвим інструментом контролю за витратами.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: управлінське рішення, управлінський облік, витрати, нормативи, відхилення.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Витрати виробництва є важливою економічною та обліково-аналітичною категорією, яка істотно впливає на обсяги прибутку підприємства. Тому здійснення дієвого контролю витрат виробництва з метою постійного зниження їх величини є однією із важливих завдань системи управління виробництвом на підприємстві. Основою цієї системи є раціональна організація та ефективна методика управлінського обліку витрат, у якій вагому нішу займає облік відхилень витрат від нормативів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у дослідження проблеми управлінського обліку витрат внесли такі вчені, як В. Добровський, Л. Гнилицька, Р. Коршикова, О. Загородня, Н.Костишин, Т.Сльозко, О.Пилипенко, М. Чумаченко та ін. Однак питання методики обліку відхилень в системі управлінського обліку витрат потребують подальшого вивчення та обговорення.

Формування мети і завдання дослідження. Мета написання статті полягає в уточненні та доповненні практичної основи методики управлінського обліку відхилень витрат від нормативів на зернопереробних підприємствах, спрямованої на підвищення ефективності управління витратами суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Теорія аналізу відхилень у вітчизняній науці досліджена досить глибоко, однак її практичне застосування дещо обмежене. На більшості підприємств, коли використовується факторний аналіз, визначають лише

вплив узагальнених чинників. Наприклад, при зменшенні прибутку від реалізації, як правило, обмежуються констатацією числових значень впливу обсягу, ціни, собівартості, у той час, як за кожним негативним значенням згаданих факторів прихована низка недоліків як управлінської діяльності менеджерів, так і зумовлених об'єктивними причинами. Лише глибока деталізація негативних значень будь-якого відхилення від нормативів та причини їх виникнення дає змогу приймати конкретні заходи щодо локалізації наслідків. Такий підхід вимагає ретельного аналітичного осмислення результатів управлінського обліку, що зумовлює необхідність перегляду ставлення менеджерів до інформаційного забезпечення своєї діяльності. Поки-що більшість з них, як свідчать дослідження вчених [3, с.267], при прийнятті управлінських рішень переважно надають перевагу своєму досвіду та виробленій на його основі інтуїції, а не інформації управлінського обліку.

Розглянемо деякі аспекти методики методики обліку відхилень витрат від нормативів на зернопереробних підприємствах, враховуючи специфіку їх діяльності. Зокрема, наші дослідження показали наступну закономірність: на початку роботи обладнання брак незначний, а через рік-два його експлуатації — значно збільшується. Це зумовлює підвищення фактичних питомих витрат праці, частково й матеріалів, на одиницю готової продукції. При визначенні нормативів змінних витрат на одиницю продукції такі непередбачувані витрати заздалегідь визначити неможливо. Однак їх вплив на відхилення загальних витрат від нормативних треба обов'язково враховувати, оскільки такі витрати, хоч і є нерегулярними, все ж повторюються. Разом з тим це певною мірою об'єктивний фактор, який не залежить від діяльності центрів відповідальності. Тому непередбачувані витрати, що зумовлені об'єктивними чинниками, слід відображати окремо, оскільки вони стосуються лише частини готової продукції. У зв'язку з цим ми не поділяємо думки, що з урахуванням подібних ситуацій може бути встановлена зважена нормативна собівартість готового продукту, розрахована на виконання таких операцій відносно визначеної наперед процентної частки всього обсягу [1; 5]. Ми схильні притримуватись іншої методики фіксування непередбачених витрат, зокрема затрати, пов'язані з операціями, що виконуються через непередбачувані обставини, повинні розглядатись як відхилення затрат і не включатись у нормативну собівартість продукції. Такий спосіб виключення впливу непередбачуваних витрат більш точний, ніж попередній і набагато простіший. На нашу думку, достатньо відобразити кількість забракованої продукції за кожну зміну у спеціальному

документі, щоб на основі цих даних виявити, наскільки фактичні дані відхиляються від нормативних. Далі спеціалісти сектору управлінського обліку повинні внести необхідні коригування щодо витрат центру відповідальності (рис. 1).

А К Т

про кількість забракованої продукції

« 28 » липня 20__ р. Зміна № 2

Майстер Чолоч Г.С. цеху виробництва макаронних виробів

У результаті відключення електроенергії з 19 до 24 год

(причина браку)

виявилась некондиційною продукція:

Назва продукції	Одиниця виміру	Кількість	Характеристика якісних відхилень від нормативних параметрів якості
<i>Липша</i>	<i>кг</i>	<i>145</i>	<i>Злипання в тістоподібну масу</i>

Акт підписали:

Майстер зміни _____ *І.В.Занько*

Лаборант _____ *М.С.Грабова*

Начальник цеху _____ *В.С.Судомляк*

Рис. 1. Зразок документа для відображення кількості забракованої продукції

У наведеному акті можна відображати кількість забракованої продукції протягом робочого тижня чи декади, враховуючи технологічні особливості певних виробництв. У кінці кожної зміни досить легко можна порівняти фактичну кількість забракованої продукції із встановленим нормативом браку та відобразити відхилення у запропонованому акті.

Специфічними особливостями виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна є те, що їм притаманні значні сезонні коливання обсягу сировини яка надходить від господарств-виробників. Зокрема, зерно надходить на хлібокомбінати здебільшого у липні-вересні. Це зумовлює різке зростання обсягу операцій, відтак витрат праці у пікові періоди заготівлі сировини. Певною мірою така сезонність враховується шляхом витрачання на роботу тимчасових працівників. У цьому випадку витрати на оплату праці включені у нормативи і контроль за дотриманням їх ведеться за загальною методикою. У більшості ж випадків при збільшенні надхо-

дження сировини порівняно з обсягом, який був вихідним при розрахунку нормативів витрат на оплату праці, продовжують тривалість змін чи встановлюють двозмінну роботу, виплачують надбавки за понаднормову роботу або ж преміальні при роботі у другу зміну. Тому виникають відхилення від нормативів витрат на оплату праці, які необхідно враховувати при їх аналізі.

Як правило, на практиці такий аналіз проводиться після того, як нарахована заробітна плата, тобто в кінці місяця. Таким чином у загальній сумі відхилень виникають такі, що зумовлені наведеними вище об'єктивними причинами. У результаті послаблюється дієвість управлінського обліку щодо активного впливу менеджерів на локалізацію негативних чинників, оскільки оперативно не виявляються відхилення, зумовлені ними. У таких випадках пропонуємо скласти рапорт про непередбачені витрати праці, у якому відображати суму відхилень на оплату праці за понаднормову роботи чи доплати за роботу у другу зміну (рис.2). Застосування пропонованого рапорту про непередбачені витрати праці на підприємствах із заготівлі та переробки зерна дозволяє виокремити об'єктивно зумовлені додаткові витрати за статтею «Оплата праці» від спричинених суб'єктивними факторами. До того ж це можна робити не *post factum*, а у момент виникнення витрат, що підвищує дієвість управлінського обліку.

РАПОРТ № ____

про додаткові витрати оплати праці

Назва підприємства _____

Дата	Зміна – <i>Майстра</i>		Причина додаткових витрат _____	
ПІБ робітників	Табельні і номери	Відпрацьовано годин, виконано робіт	Розцінка за одиницю (год., обсяг виконаної роботи), грн.	Нараховано оплати праці, грн.

Майстер зміни _____

Рис. 2. Пропонована форма рапорту
про непередбачені в нормативах витрати оплати праці

Сумарні витрати за статтею «Оплата праці» залежать від того, наскільки ефективно використовується праця, оскільки, по суті, вони є добутком кількості затраченої праці в годинах на виробництво певного виду продукції і нормативної тарифної ставки.

Однак інколи виникають відхилення і за рахунок зміни фактичних тарифних ставок. Тому при фіксуванні сумарних відхилень оплати праці необхідно виокремити вплив на них як ефективності використання оплати праці, так і зміни тарифних ставок.

Для цього в управлінському обліку використовують інформацію із робочих замовлень-нарядів, складених на основі маршрутних технологічних карт, у яких відображено як нормативні, так і фактичні дані про витрати праці, нараховані суми її оплати. Такі замовлення-наряди повинні бути складені до початку зміни. У них відображають відпрацьований час у годинах, кількість одиниць продукції, яка пройшла обробку на відповідній технологічній стадії; прізвища робітників, їхні табельні номери, що є необхідним для нарахування їм оплати праці у фінансовому обліку. Однак, якщо у фінансовому обліку інформація із замовлень-нарядів використовується двічі на місяць (при нарахуванні оплати праці, визначенні суми авансу), то в управлінському обліку її використовують щоденно, а то й щозміни, для фіксування відхилень фактичних витрат на оплату праці від нормативних і оперативного реагування на це менеджерів.

Таке фіксування проводять із урахуванням частини відхилень, зумовлених нестандартними умовами праці та її непередбачуваними витратами. Тому, в першу чергу, на підставі наведених вище рапортів про витрати праці і матеріалів на непередбачені зміни у технології виробництва та актів про кількість забракованої продукції визначають відхилення, які враховують за відповідними центрами відповідальності.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Отже, облік відхилень є дієвим інструментом контролю за витратами та основою системи обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності. В управлінському обліку практично забезпечується оперативний контроль за дотриманням нормативів витрат як у момент виникнення відхилень (непередбачені витрати), так і щозміни, на відміну від традиційної системи контролю, за якою оперативно аналізуються всі дані про виробництво продукції, в той час як на показники витрат праці, сировини і матеріалів увага звертається лише після завершення календарного місяця. Такий дворівневий контроль відхилень від нормативів в управлінському обліку дає змогу активно впливати на формування витрат виробництва шляхом коригування технологічного режиму, вжиття інших організаційних заходів менеджерами центрів відповідальності, спрямованих на дотримання встановлених нормативів, що забезпечує у кінцевому під-

сумку мінімальну собівартість продукції при існуючих умовах виробництва як основи високої ефективності підприємства.

Надіємось, що проведене дослідження та надані пропозиції дозволять удосконалити систему управління витратами зернопереробних підприємств, спрямовану на зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності таких підприємств.

Бібліографічний список

1. Добровський В.М. Управлінський облік : навчальний посібник / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». — 2-ге вид., без змін. — К.: КНЕУ, 2008. — 278 с.

2. Загородня О. Облік та аналіз відхилень у системі управління витратами підприємства / О.Загородня, П.Іванченко // Економічний аналіз. — Випуск 4. — 2009 рік. — С.194-199.

3. Костишин Н.С. Облік і аналіз — складові інформаційної підсистеми забезпечення виробництва продукції / Н.С.Костишин // International Scientific-Practical Conference Modern Transformation of Economics and Management in the Era of Globalization: Conference Proceedings. January 29, 2016. Klaipeda: Baltija Publishing. — P. 265-268.

4. Пилипенко О. О. Управління витратами на сучасних підприємствах // Формування ринкових відносин в Україні. — № 12. — 2008. — С. 8-9

5. Сльозко Т. М. Методи обліку витрат «Стандарт-кост» і нормативний: історія та сучасність / Т.М. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007.- №7. — С.3-8

6. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 10. — С. 3-7.

УДК 657.1

Дерев'янюк С.І.,

кандидат економічних наук, доцент,
(Національний університет біоресурсів
і природокористування України)

ЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В СТРАТЕГІЧНОМУ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

АНОТАЦІЯ. В статті розглянуто зміст обліково-аналітичної інформації в стратегічному розвитку підприємства. Доведено, що раціональна організація обліково-аналітичного забезпечення управління стратегі-