

УДК 658.012.32

## УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ЛЕГКОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ЗА РАХУНОК ВІДХИЛЕНЬ ВИТРАТ

**ОЛЕНА АБРАМОВА,***здобувач кафедри бухгалтерського обліку в бюджетних установах та економічного аналізу Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана*

Стаття присвячена методам, які використовуються при аналізі витрат виробничих підприємств легкої промисловості. Наведено оригінальну структуру окремого бюджету, який сформовано з урахуванням відхилень витрат виробництва засобів індивідуального захисту (ЗІЗ).

**Ключові слова:** бюджет, виробничі витрати, відхилення витрат, засоби індивідуального захисту.

**Постановка проблеми.** Метою діяльності фірми в умовах ринкових відносин є збільшення прибутку, причому шляхи досягнення цієї мети визначаються в процесі стратегічного планування. Детально перспектива планування здійснюється шляхом бюджетування. Криза, нестабільність ринку постачальників та збуту, людський фактор впливають на роботу підприємства у вигляді відхилень від запланованих і закладених до бюджету витрат, які, у свою чергу, складають собівартість продукції. Тому оперативне втручання в процес управління незапланованими витратами - бюджетування за відхиленнями - стає актуальною темою для управління в сучасних умовах господарювання.

Бюджетування за відхиленнями для фірм, які виробляють засоби індивідуального захисту (ЗІЗ), є актуальним у наш час, коли роботодавці скорочують витрати на спецодяг, а ціна та якість матеріалів і сировини, енергоносіїв (газ, електроенергія) коливається протягом виробничого періоду.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Останні дослідження дозволяють зробити висновок, що питання внутрішньогосподарського контролю є досить дискусійним у сучасній економічній літературі та наукових виданнях [1-3, 5].

Українські науковці зробили суттєвий внесок у розвиток окресленої теми, а саме: Л. В. Нападковська, С. Ф. Голов, Л. Слюсарчук, Н. Ткаченко, С. Ковтун, В. С. Лень, Т. Кришталева, М. П. Кузик, О. Самойленко, Д. М. Марченко, Г. Н. Яровенко, М. Білуха, С. Іваніна та інші. Разом із тим, констатується, що управління витратами як єдиного цілісного процесу, який визначає політику підприємств та організацій, в Україні практично не існує. На це, зокрема, звертає увагу відомий український учений, академік М. Г. Чумаченко, який зазначає, що сьогодні ще немає чіткої системи управління процесом зниження собівартості [7].

Постає необхідність удосконалення теорії й практики організації внутрішньогосподарського контролю, який певною мірою обмежується інформатикою бухгалтерського обліку, за допомогою складання гнучких бюджетів [4-6]. Пошуку методів такого контролю вимагають і сучасні зміни в економіці України.

**Мета** цього дослідження - проаналізувати вплив відхилень виробничих витрат на корегування бюджету та на внутрішні економічно-виробничі процеси підприємства легкої промисловості на прикладі виробництва засобів індивідуального захисту.

**Виклад основного матеріалу.** Аналіз відхилень постійних витрат дає можливість об'єктивно оцінити результати роботи фірми та їх залежність від окремих факторів.

У процесі господарської діяльності завжди виникають відхилення фактичних показників від запланованих (бюджетних). Для їх своєчасного виявлення й відповідного реагування на них потрібен систематичний контроль за виконанням бюджетів, тобто бюджетний контроль, завдання якого - привернути увагу менеджера до тих відхилень від бюджету, які вимагають його оперативного реагування. Це можуть бути або ж значні відхилення, або відхилення, що систематично повторюються. Усуненню таких відхилень сприяє управління за відхиленнями, при якому менеджер концентрує увагу лише на суттєвих відхиленнях від бюджету і, до певної міри, не звертає уваги на відхилення в межах допустимих коливань.

Залежно від причин виникнення розрізняють відхилення внаслідок планування (помилки та прорахунки при складанні бюджетів); відхилення внаслідок діяльності підприємства.

Бюджетний контроль та управління за відхиленнями здійснюють на підставі звіту про виконання бюджету, який складає бухгалтер-аналітик і подає менеджеру, що відповідає за прийняття рішень із цього питання.

Під час оперативного аналізу відхилень менеджер визначає:

- відхилення фактичних витрат від планово-нормативних;
- відхилення існуючих норм і нормативів (зміни норм і нормативів) витрат від планово-нормативних;
- відхилення фактичних витрат від діючих у цьому періоді нормативних.

Після закінчення бюджетного періоду проводиться бюджетний контроль, тобто порівняння фактичних даних із бюджетними, аналіз відхилень і внесення необхідних коректив.

Звіт про виконання бюджету, порівняння фактичних і запланованих показників, розрахунок відхилень та вивчення їх причин готується регулярно (щомісяця) і містить дані про бюджетні витрати за звітний період і з початку року та відхилення від бюджету з поясненням їх причин, а інколи - ужитих заходів для запобігання подібним відхиленням у майбутньому.

№ 4 (111) травень-червень 2011 р.

Бюджет, який ураховує можливі варіанти зміни обсягу діяльності в межах релевантного діапазону, називають гнучким, або динамічним бюджетом. Такий бюджет необхідний, у першу чергу, для аналізу тих витрат, які включають постійну й змінну складові (виробничі накладні, витрати на збут, адміністративні). Він складається, виходячи із залежності:

**Загальна сума витрат = Постійні витрати + (Фактичний обсяг виробництва \* Змінні бюджетні витрати на одиницю діяльності).**

Гнучкий бюджет може бути розрахований на декілька рівнів діяльності в межах релевантного діапазону (тобто керованого).

Використання гнучкого бюджету (а він може складатися як до початку бюджетного періоду, так і в процесі діяльності або ж при підбиванні підсумків) дає можливість порівняти фактичні дані як із статичним, так і з гнучким бюджетом і визначити два види відхилень: за рахунок обсягу діяльності й за рахунок ефективності. Відхилення за рахунок обсягу діяльності характеризують результативність роботи, а відхилення фактичних даних від гнучкого бюджету - ефективність роботи підприємства.

Для поглибленого аналізу відхилень необхідно їх визначити за кожною статтею бюджету й пояснити причини відхилень.

Так, відхилення прибутку за рахунок зміни окремих факторів за допомогою гнучкого бюджету розраховують методом обчислення різниць:

1) загальне відхилення = фактична сума прибутку - бюджетна (планова, нормативна) сума прибутку;

2) відхилення за рахунок зміни обсягу реалізації = прибуток, визначений гнучким бюджетом - прибуток початкового (старого) бюджету;

3) відхилення за рахунок зміни середньої ціни реалізації = фактичний обсяг продаж (виручка) - фактичний обсяг реалізації за плановими цінами = фактичний обсяг реалізації - скоригований обсяг реалізації;

4) відхилення за рахунок економії (перевитрати) матеріалів на одиницю продукції - (фактичні витрати матеріалів - нормативні витрати на фактичний обсяг виробництва) \* нормативна ціна одиниці матеріалів = (фактичні витрати матеріалів на одиницю продукції - нормативні витрати на одиницю продукції) \* фактичний обсяг виробництва \* нормативна (бюджетна) ціна одиниці матеріалів;

5) відхилення за рахунок зміни цін на матеріали = фактичні витрати на матеріали - (фактична кількість витрачених матеріалів \* планова ціна одиниці матеріалів) = (фактична ціна - планова ціна) \* фактична кількість витрачених матеріалів;

6) відхилення за рахунок зміни ефективності прямих витрат праці, яка характеризує рівень продуктивності праці або трудомісткості продукції = (фактичні витрати праці - нормативні витрати праці на фактичний обсяг продукції) \* нормативний рівень оплати праці = (фактичні витрати праці на одиницю продукції - нормативні витрати праці на одиницю продукції) \* фактична кількість проданої продукції \* нормативна ставка оплати за одиницю праці (годину, день тощо);

7) відхилення за рахунок зміни ставок (рівня) оплати праці = фактичні витрати на оплату праці - (фактичні прями витрати праці \* нормативна ставка оплати одиниці праці) = (фактична ставка оплати одиниці праці - нормативна ставка оплати одиниці праці) \* фактичні затрати прямої праці в кількісних вимірниках;

8) відхилення за рахунок відхилення постійних накладних витрат = фактична сума постійних накладних витрат - планова (нормативна) сума таких витрат.

Методика аналізу відхилень залежить від системи калькулювання витрат, яку застосовує підприємство при складанні внутрішньої звітності: на основі повної собівартості чи на основі змінних витрат. Але і в одному, і в другому випадку необхідно виділяти змінні витрати й аналізувати їх окремо від постійних.

Відхилення за рахунок відхилення постійних накладних витрат постає окремою складовою. Накладні витрати включають до свого складу, зокрема, опалення приміщень старим, неефективним у сучасних умовах способом, обслуговування та ремонт застарілого обладнання тощо.

На прикладі підприємства легкої промисловості ТОВ "Валтекс" (Біла Церква), що випускає засоби індивідуального захисту, складемо квартальний бюджет прямих витрат і проаналізуємо відхилення витрат від запланованих (табл. 1).

На підприємстві застосовується нормативний метод розрахунку витрат, відомий ще як різновид методу стандарт-кост, при якому готова продукція оцінюється виходячи не з фактичної собівартості, а з попередньо розрахованої нормативної собівартості. За цією собівартістю виконується списання продукції при вибутті, а різниця, яка виникла, списується відповідно в дебет або в кредит рахунка обліку продажів.

**Таблиця 1. - Постійні витрати виробництва ТОВ "Валтекс"**

Норма витрат на запланований випуск		Січень 2011 фактично вироблено		Лютий 2011 фактично вироблено		Березень 2011 фактично вироблено	
30000 пар		33585		30846		21017	
найменування статті витрат	сума витрат, грн	разом за статтею, грн	відхилення від норми, грн / %	разом за статтею, грн	відхилення від норми, грн / %	разом за статтею, грн	відхилення від норми, грн / %
1.Заробітна плата АУП	107900	138795	+30895/28,6	117735	+9835/9,1	81729	-26171/24,3
2.Комунальні платежі	75587	92592	+17005/22,5	97547	+21960/29,1	88202	+12615/16,7
2.1.Електроенергія (у тому числі опалення РМЦ)	36000	52897	+16897/46,9	57659	+21659/60,2	49122	13122/35,6
2.2. Телефонний зв'язок	1150	1150	—	1093	-57/4,9	1093	-57/4,9
2.3. Оренда	21473	21473	—	21473	—	21473	—
2.4. Вода	900	1008	+108/12	1258	+358/39,8	450	-450/50
2.5. Земля	1064	1064	—	1064	—	1064	—
2.6. Газ/опалення	15000	15000	—	15000	—	15000	—

№ 4 (111) травень-червень 2011 р.

**Продовження табл. 1**

Норма витрат на запланований випуск		Січень 2011 фактично вироблено		Лютий 2011 фактично вироблено		Березень 2011 фактично вироблено	
30000 пар		33585		30846		21017	
найменування статті витрат	сума витрат, грн	разом за статтею, грн	відхилення від норми, грн / %	разом за статтею, грн	відхилення від норми, грн / %	разом за статтею, грн	відхилення від норми, грн / %
3. Транспортні витрати	7500	8390	+890/11,9	6827	-673/8,9	6504	-96/1,3
4. Витрати на виробництво (ремонт)	30000	33585	+3585/12	19399	-10601/35,3	26075	-996/13,3
5. Представницькі	300	336	+36/12	390	+90/30	618	+318/106
На 1 пару виробу	7,376	8,149	+0,773/10,5	7,842	+0,466/6,3	9,665	+2,289/31
<b>За квартал</b>	<b>221287</b>	<b>273698</b>	<b>+52411/23,7</b>	<b>241898</b>	<b>+20611/9,3</b>	<b>203128</b>	<b>-14330/6,5</b>

Але несприятливі умови кризового становища на ринку сьогодення вимагають постійного поточного контролю з боку управлінського персоналу за змінами витрат й оперативного регулювання на обставини, що склалися на конкретному етапі виробництва. Тому, виходячи з даних про постійні витрати виробництва, складемо таблицю фактичних витрат підприємства з виробництва захисного взуття за I квартал поточного року та зіставимо із запланованими на цей період. Це дасть можливість виявити відхилення від норми витрат та проаналізувати значні з них, що впливають на прибуток безпосередньо.

**Висновок**

Проаналізувавши дані таблиці, можна зробити висновок, що незначні відхилення від норм, такі як представницькі, транспортні, ремонт обладнання, вода та телефонний зв'язок, не впливають суттєво на рівень постійних витрат.

Більш значущі коливання слід урахувувати при подальшому управлінні виробничим процесом:

- відхилення від норм витрат зі знаком "+" є наслідком збільшення споживання електроенергії за рахунок зниження об'ємів виробництва, тобто використання обладнання не в повному обсязі;

- відхилення від норм витрат зі знаком "-" в останній місяць кварталу є наслідком зменшення обсягу виробництва від нормативного й не може вважатися за позитивний момент, тому що веде до зменшення виручки і, як наслідок, прибутку.

- збільшення постійних витрат у цьому кварталі є наслідком споживання електроенергії на опалення у зимовий період;

Для зменшення відхилень витрат потрібно:

- установити новий сучасний котел опалювання на твердому паливі, що зменшить витрати на опалення в зимовий період;

- урахувуючи особливість енергоспоживання об-

ладнання, яке витрачає постійну кількість електроенергії й передбачає повне завантаження, об'єм виробництва не повинен бути меншим за нормативний.

При цьому менеджери повинні реагувати як оперативно - підтримувати належний об'єм виробництва, так і стратегічно - удосконалювати процес обслуговування виробництва задля зменшення постійних витрат.

Аналіз відхилень витрат від нормативних (бюджетних) дає змогу аналізувати виникнення додаткових або збільшення запланованих витрат й оперативно реагувати на них у процесі виробничого періоду, а не тільки констатувати факт їх виникнення в кінці звітної періоду.

**ЛІТЕРАТУРА:**

1. Индикативное планирование как основа стратегического развития промышленного предприятия / [С. А. Агапцов, А. И. Мордвинцев, П. А. Фомин, Л. С. Шаховская]. - М. : Высшая шк., 2002. - 300 с.
2. Аткинсон А. Управленческий учет / А. Аткинсон, Д. Банкер и др. ; [пер. с англ.]. - 3-е изд. - М. : Вильямс, 2005. - 874 с.
3. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; [пер. с англ.]. - 10-е изд. - СПб. : Питер, 2005. - 1008 с.
4. Шадрина Г. В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Г. В. Шадрина - М. : Московский международный институт эконометрики, информатики, финансового права, 2003. - 138 с.
5. Полозова А. Н. Управленческий анализ издержек / Полозова А. Н., Брянцева Л. В., Хорохордин Д. Н. // Аудит и финансовый анализ. - 2008. - № 4. - С. 3.
6. Бурцев В. В. Через бюджетирование к эффективному менеджменту / В. В. Бурцев // Финансовый менеджмент. - 2005. - № 1. - С. 33.
7. Чумаченко М. Г. Управлінський облік в Україні / М. Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - № 6. - С. 43-47.

**О. Abramova**

**MANAGEMENT COSTS LIGHT INDUSTRY DUE TO THE DEVIATION FROM THE COSTS**

This work deals devoted to methods used to analyze the cost of deviations of production of light industry enterprises. An original structure of the individual budgets of production, formed with allowance for variation of costs of production of personal protective equipment.

*Key words:* budgeting, the cost of deviation, personal protective equipment.

© О. Абрамова  
Надійшла до редакції 17.05.2011

**№ 4 (111) травень-червень 2011 р.**