

Наталя Домбровська

Методика оцінки відхилень витрат виробництва в управлінському обліку

Сформована в управлінському обліку інформація може бути корисною при умові її усесторонньої і виваженої оцінки менеджерами відповідного рівня.

Оскільки особливістю економічної інформації є її масовість, періодична повторюваність інколи навіть за тими ж самими параметрами, то оцінка всієї без винятку інформації неможлива. Тому в управлінському обліку менеджери центрів відповідальності, щоб уникнути поглинання свого робочого часу рутинною роботою, повинні, на нашу думку, оцінювати лише суттєву інформацію, до того ж таку, де можливий їхній активний вплив на формування витрат. Тому методика оцінки інформації управлінського обліку повинна передбачати відсіювання несуттєвої зайвої, а також такої, на яку вплинути ме-

неджери відповідного центру відповідальності не мають можливості. У той же час це повинно враховуватись при формуванні обсягу інформації за рівнем ієрархії управління на підприємстві, оскільки невідконтрольні витрати на одному рівні цілком можуть бути підконтрольними на іншому.

Наприклад, в умовах вітчизняних підприємств із переробки сільськогосподарської продукції важливішим фактором зменшення змінних витрат є впровадження енергозберігаючих і ресурсозберігаючих технологій, зниження втрат при зберіганні як сировини, так і готової продукції. Зокрема досвід ВАТ «Чортківський комбінат хлібопродуктів» переконує, що енергоємність виробництва на таких підприємствах можна знизити шляхом впровадження досконалішого обладнання на 30-35%. Хоч це і вимагає значних капітальних витрат однак супроводжується підвищенням якості продукції, що сприятливо позначається на маржі виробника, стимулює попит на його продукцію і в кінцевому підсумку забезпечує ріст прибутковості виробництва.

Оцінку інформації про відхилення витрат виробництва від нормативів необхідно проводити за зміну, день, декаду, виходячи з потреб управління тими чи іншими показниками діяльності центру відповідальності. Це дозволяє оперативно реагувати на причини таких відхилень і активно їх усувати.

Оцінка відхилень фактичних витрат виробництва від їхніх нормативів можлива на основі методики оперативного економічного аналізу, який достатньо глибоко висвітлений.

Разом з тим на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції організація і методика оперативного аналізу витрат виробництва не можуть вважатись такими, які відповідають умовам роботи у ринковому середовищі.

На одних підприємствах, як показують дослідження, оперативний аналіз проводиться у складі загальної системи роботи планово-економічного відділу і бухгалтерії, на інших ним займаються спеціально створені бюро, групи економічного аналізу або диспетчерські служби. Зустрічається і одночасний аналіз стану одного і того ж об'єкта керівником виробничого підрозділу центру відповідальності та головними спеціалістами і працівниками облікових і планових служб. Внаслідок цього одні показники дублюються, інші аналізуються частково, або зовсім не аналізуються.

На наш погляд, оперативний аналіз узагальнюючих показників необхідно проводити централізовано, а показників, які прямо залежать від діяльності внутрігосподарських підрозділів-центрів відповідальності має проводитись безпосередньо на місцях менеджерами і спеціалістами цих підрозділів, тобто здійснюватись децентралізовано. Таким чином, організація оперативного аналізу потребує оптимального поєднання елементів централізації і децентралізації, з перевагою останньої.

Оцінка відхилень фактичних витрат виробництва від нормативних на основі оперативного аналізу можлива при умові створення автоматизованих систем управління. Її складовою частиною має бути підсистема управлінського обліку у якій оцінка фактичних витрат виробництва від нормативних може здійснюватись за такою блок-схемою (рис.1).

Отже, на виході блок-схеми оцінки відхилень витрат на основі оперативного аналізу є такий параметр, як якість сировини, визначений шляхом зіставлення фактичних даних з базовими нормативами.

За даними нормативної бази даних розраховують допустимі втрати сировини під час зберігання. Відхилення фактичних втрат від нормативних визначають під час подавання сировини на переробку, зважування сировини після доочистки і сортування. Далі за результатами нормативної довідкової бази даних розраховують можливі втрати під час технологічного циклу. Поряд із цим за результатами відхилень від норм втрат сировини при зберіганні коригують загальні норми втрат продукції. Водночас визначають нормативні витрати на виробництво продукції і порівнюють з фактичними. Як підсумок встановлюють відхилення фактичних витрат на виробництво продукції від нормативних.



Рис. 1. Блок-схема оцінки відхилень витрат на основі їх оперативного аналізу

В міру зростання рівня автоматизації облікових і аналітичних процедур число показників, які необхідно буде оперативно аналізувати, зростатиме, що у свою чергу забезпечить поглиблення і підвищення ефективності оперативного аналізу, оскільки на сьогоднішній день невирішеною проблемою є визначення показників для оперативного аналізу виробничих витрат. На нашу думку, ці показники повинні визначатися наступним фактором: потребами управління; особливостями організації і технології виробництва; вибором ефективного методу обліку витрат на виробництво; політикою управління бізнесом тощо.

Оцінку відхилень фактичних витрат виробництва від нормативів на основі оперативного аналізу пропонуємо проводити у такій послідовності (рис. 2).

Оцінку відхилень фактичних витрат на виробництво від нормативів матеріальних витрат на основі оперативного аналізу проводиться за встановленими показниками основним з яких є обсяг витрат сировини на виробництво продукції за видами і ґатунками, як у натуральному, так і вартісному виразі.

На витрати виробництва на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції впливають різні фактори: закупівельна ціна на сировину, вихід продукції, її структура за видами, категоріями, сортами. Зміна сировини і використання добавок на виробництво. Як зазначає Скону Т., існує декілька способів зменшення змінних витрат:

- використання дешевих матеріалів або їх замінників;
- більш ефективне використання трудових ресурсів;
- збільшення обсягу виробництва і отримання оптових скидок за швидкість оплати;
- прискорення строку оплати матеріалів і отримання скидок за швидкість оплати.

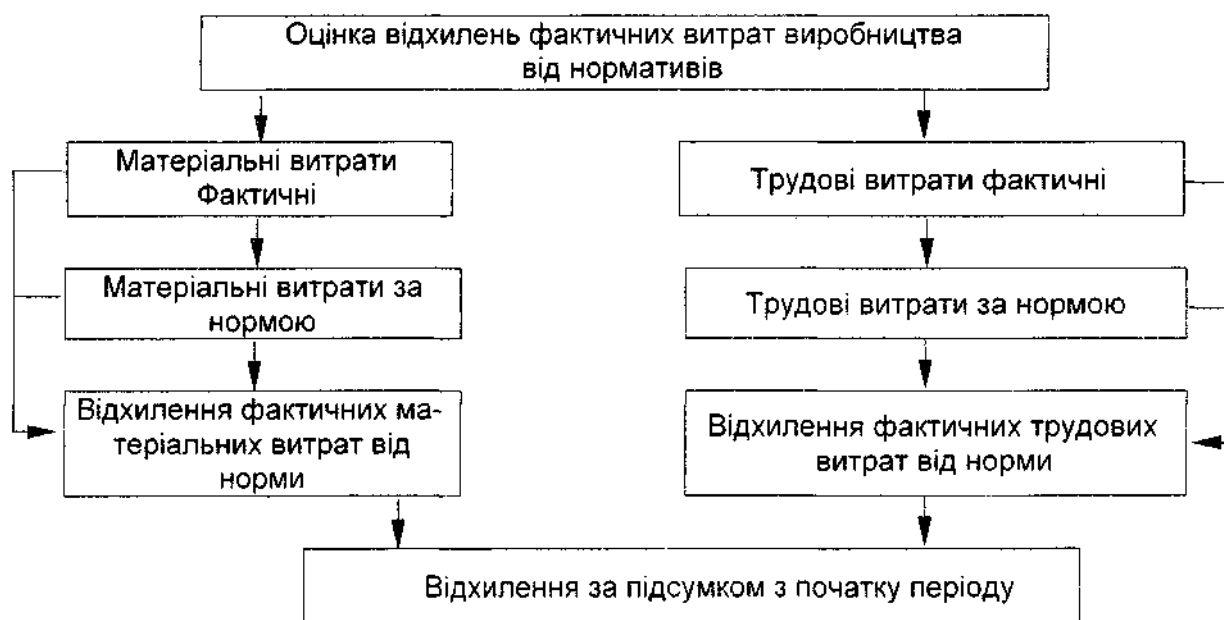


Рис. 2. Схема оцінки відхилень фактичних витрат виробництва відхилень від нормативів на основі оперативного аналізу

Порівнюючи фактичні витрати сировини на виробництво продукції за зміну з нормативними відхиленнями можна визначити за формулою:

$$\Delta O_{нф} = \sum_{i=1}^n (O_{ф} - O_{н}) \quad (1)$$

де $\Delta O_{нф}$ – відхилення витрат сировини;

$O_{ф}$ – обсяг фактично виробленої продукції (за зміну, день);

$O_{н}$ – обсяг виробництва продукції за нормою (за зміну, день).

На відхилення від норм витрат сировини на виробництво продукції у сумарному виразі суттєвий вплив справляє закупівельна ціна, яка змінюється в залежності від попиту і пропозицій. Вплив зміни закупівельних цін можна розрахувати за формулою:

$$\Delta B_{ф} = (C_{ф} - C_{н}) \cdot V_{ф} \quad (2)$$

де $\Delta B_{ф}$ – відхилення фактичних витрат від нормативів внаслідок зміни цін;

$C_{ф}$ – фактичні закупівельні ціни на сировину;

$C_{н}$ – нормативні закупівельні ціни на сировину;

$V_{ф}$ – фактичні витрати сировини.

Відхилення від норм, що викликані зміною структури сировини (за видами, категоріями), використаної на переробки обчислюється за формулою:

$$\Delta M_{кс} = (C_{фс} - C_{нс}) \cdot M_{ф} \quad (3)$$

де $\Delta M_{кс}$ – сума відхилень від норм за рахунок зміни структури сировини;

$C_{фс}$ – фактична ціна 1т сировини (окремого виду, категорії), переданої на переробку;

$C_{нс}$ – нормативна ціна 1 т сировини (окремого виду, категорії), переданої на переробку;

$M_{ф}$ – фактичний обсяг переробленої сировини.

Сума відхилень від норм матеріальних витрат, яка виникла внаслідок заміни і використання добавок на виробництво продукції обчислюється за формулою:

$$\Delta M_3 = \sum_{i=1}^n (C_3 - C_{3н}) \quad (4)$$

де ΔM_3 – сума відхилень від норм матеріальних витрат;

Сз – вартість замінника;

Сзн – вартість сировини, що замінюється.

Оцінка сировини за наведеними факторами при оперативному аналізі витрат на виробництво дає можливість детальніше контролювати їх формування і вживати активні заходи щодо уникнення негативних відхилень та зниження собівартості продукції. Поряд з оцінкою відхилень матеріальних витрат найменш важливою є оцінка відхилень від норм витрат на оплату праці. Зокрема, необхідно проводити оцінку:

- витрат на оплату праці з виконання робіт напівфабрикатів;
- витрат на оплату праці з виконання робіт на виробництво готової продукції;
- трудових витрат на виправлення браку;
- додаткової оплати праці за позаурочний час, простої тощо;
- витрат оплати праці на одиницю продукції;
- витрат на оплату праці робітників за зміну.

При цьому оцінка відхилень використання робочого часу здійснюється у трудових вимірниках (кількість витраченого часу на виробництво, виправлення браку, простої), а витрат на оплату праці – у вартісному вимірі.

Визначення відхилень витрат на оплату праці за зміну (на вид продукції) здійснюється на підставі наступних формул:

$$Bз = B фз - Bнз \quad (5)$$

де $Bз$ – відхилення витрат на оплату праці за зміну;

$Bфз$ – фактичні витрати на оплату праці за зміну;

$Bнз$ – витрати на оплату праці за нормою.

Оцінка відхилень витрат на оплату праці за зміну здійснюється у кожному структурному підрозділі підприємства-центра відповідальності.

Оцінку відхилень у кожному центрі відповідальності треба проводити незалежно від того, позитивні вони чи негативні, оскільки така інформація є дуже важливою для менеджерів. Адже позитивні відхилення можуть бути зумовлені не тільки якісною роботою виконавців, але й у зв'язку з недостатньою обґрунтованістю норм і нормативів, або зниження якісних параметрів продукції. Таким чином завдяки належній оцінці таких відхилень можлива постановка питання про перегляд раніше розроблених нормативів витрат.

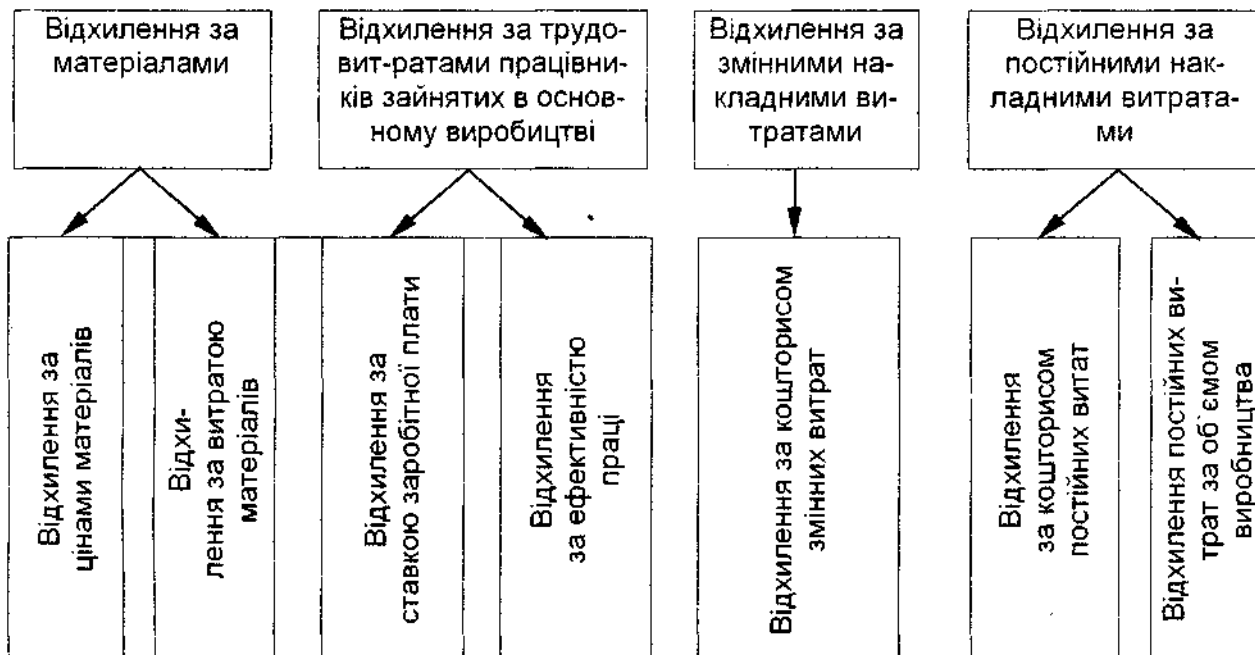


Рис. 3. Схема оцінки відхилення витрат виробництва в центрах відповідальності.

Негативні відхилення оцінюють на предмет дотримання технологічного режиму виробництва продукції, забезпечення стандартів сировини, яка використовувалась, відповідності організації управління, а також об'єктивності норм і нормативів, які можуть бути зниженими.

В узагальнюючому вигляді в центрах відповідальності повинна проводитись оцінка таких відхилень (рис. 3).

Оцінка відхилень витрат в управлінському обліку має складати цілісну систему, яка охоплює всі місця виникнення витрат та центри відповідальності. При цьому важливою є оцінка відхилень, що виникають у процесі формування витрат не після закінчення виробничого циклу чи конкретного періоду, а безпосередньо в момент виробництва. Тільки тоді дані управлінського обліку можуть бути використані для прийняття своєчасних, обґрунтованих рішень менеджерів.

Література

1.Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с. 2.Бухгалтерський і податковий облік у сільському господарстві: Методичний посібник для бухгалтера. – Х.: Фактор, – 108 с. 3.Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник /За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. -Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.

Анотація

Розглянуто економічний зміст окремих витрат виробництва і роль їх в обліку управлінні підприємством.

Annotation

Economic contents of some expenses of production and the role of their exchange in the management of production have been under consideration.