

Магістр 1 року навчання  
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

## ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ ЯК НЕВІД'ЄМНА ЧАСТИНА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

*Анотація. Розглянуто основні методичні підходи до обліку та аналізу відхилень. Установлено головні засади побудови системи обліку відхилень на підприємстві. Розкрито зміст аналізу відхилень за етапами його проведення, а також обґрунтовано важливість здійснення контролю за відхиленнями та наведено сучасні методичні підходи до нього в системі управління витратами.*

*Аннотация. Рассмотрены основные методологические подходы к учету и анализу отклонений. Установлены главные принципы построения системы учета отклонений на предприятии. Раскрыто содержание анализа отклонений по этапам его проведения, а также обоснована важность осуществления контроля по отклонениям и представлены современные методологические подходы к нему в системе управления затратами.*

*Annotation. The article deals with main methodological approaches to accounting and variance analysis, establishes the main principles of the system of accounting deviations in the enterprise, presents the content of analysis of deviations from the stages of conducting, and it also proves the importance to control variations and reveals modern methodological approaches to it in the system of cost management.*

*Ключові слова: відхилення, управлінський облік, контроль за відхиленнями, центри відповідальності.*

Необхідною умовою успішного функціонування підприємства є реалізація продукції, виробництво якої було б вигідним для нього. Досягти цього можна двома шляхами: перший передбачає ефективне управління поведінкою витрат з метою оптимізації їх величини; другий пов'язаний із постійним збільшенням доходів від продажу продукції. Це, у свою чергу, потребує від системи обліку формування інформації, яка б давала можливість складати попередні кошториси, досліджувати "поведінку витрат", розробляти альтернативні варіанти управлінських рішень і вибирати на їх основі найоптимальніші.

Значущою складовою управління витратами є нормативний метод обліку та контролю. Цей метод є основою впровадження управління за відхиленнями, ефективність застосування якого обумовлюється тим, що виявлення відхилень до або під час здійснення будь-якого процесу дозволяє керівникам структурних підрозділів оперативно втручатися у хід виробництва та попереджувати необґрунтовані втрати.

Перевага управління за відхиленнями полягає у можливості підприємства швидко та оперативно реагувати на зміни у процесі виробництва, що надає змогу контролювати рівень витрат. З огляду на зазначене, тема, обрана для дослідження, є актуальною на сьогодні у площині підвищення ефективності управління виробничою і господарською діяльністю підприємств.

Об'єктом дослідження є управління витратами, а предметом – управління витратами за відхиленнями як складова управління витратами.

Метою дослідження є визначення головних засад побудови системи обліку та аналізу відхилень у системі управління витратами на підприємстві, а також встановлення основних методичних підходів до контролю за відхиленнями у системі управління витратами.

Виходячи з мети роботи, визначено такі завдання: встановити головні засади побудови системи обліку відхилень на підприємстві, розкрити зміст аналізу відхилень за етапами його проведення, обґрунтувати важливість здійснення контролю за відхиленнями та розкрити сучасні методичні підходи до нього.

На сьогодні багато зарубіжних і вітчизняних вчених присвячують свої роботи питанням контролю за відхиленнями. До основоположників можна віднести Д. Бредфорда, Кузьміна О. Є. [1], Хміля Ф. І. [1; 2]. Позитивних практичних результатів досяг Жебрак М. Х., який вперше запропонував організацію нормативного обліку у системі синтетичних рахунків з поділом їх на рахунки планових витрат, відхилень від них і зміни норм. З українських та російських вчених визначних досягнень у розгляді цих питань досягли Головий С. Ф., Давидович І. Є., Партиним Г. О. [3 – 5]. Сьогодні варіантів визначення управління витратами та управління витратами за відхиленнями існує велика кількість, деякі з них наведені в таблиці.

Таблиця

### Тлумачення різних варіантів поняття "управління витратами" та "управління витратами за відхиленнями"

	Тракування
Вчений	
	© Шеляг Д. В., 2013
	Управління витратами

Лень В. С. [6]	управлінська діяльність, спрямована на контроль витрат і забезпечення їх економії
Голов С. Ф. [3]	процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями при постійному контролі і стимулюванні їх зменшення
Гусарова Л. В. [7]	засіб досягнення підприємством високого економічного результату, що стосується не лише зниження витрат, а й поширюється на всі елементи управління
Партин Г. О. [5]	окрема ланка менеджменту і економіки, яка має велике значення для їх функціонування та загальної ефективності економічної системи
Давидович І. Є. [3]	динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає в досягненні високого економічного результату діяльності підприємства
	<i>Управління витратами за відхиленнями</i>
Голов С. Ф. [2]	управління, за якого керівник, орган управління фіксує відхилення від заздалегідь наміченого плану, програми і вживає заходів щодо усунення відхилень
Давидович І. Є. [4]	принцип, згідно з яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану і не звертає уваги на показники, які виконуються задовільно
Краюхіна Г. А. [8]	процес вимірювання результатів діяльності лінійних менеджерів, оперативного відстеження відхилень фактичних значень показників від цільових за центрами відповідальності, а також виявлення їх причин

На думку автора, управління витратами є складним багатоаспектним процесом, здійснення якого спрямоване на контроль за рівнем витрат, їх зменшення до оптимального показника з метою досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. Поняття управління витратами за відхиленнями визначає процес виявлення значних фактичних відхилень від планових за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності, а також передбачає розробку заходів щодо встановлення причин їх виникнення та усунення.

Центри відповідальності виступають формою локалізації витрат. Організація та створення центрів відповідальності за витратами передбачає нормування, планування, облік та аналіз витрат з метою здійснення контролю за показниками певного структурного підрозділу. Тому в обліку за центрами відповідальності є виявлення, накопичення та аналіз відхилень від нормативних (стандартних) показників у процесі господарської діяльності [5].

Слід зазначити, що важливість обліку та аналізу відхилень зумовлена тим, що нормативні показники встановлюються з урахуванням існуючої технології та організації виробництва, продуктивності праці, кваліфікації працівників, тарифних угод, динаміки цін тощо, а фактичні витрати виникають у процесі господарської діяльності та є безповоротним явищем [4].

Облік відхилень проводиться з метою забезпечення керівників виробництва своєчасною інформацією про обсяги, причини, винуватців додаткових, не передбачених нормами, витрат, а також вживання необхідних заходів для запобігання негативним відхиленням або в разі економії витрат – з метою поширення передового досвіду [6, с. 67].

Для впровадження управління за витратами відповідно до наказу про облікову політику підприємство обирає метод обліку витрат, а саме нормативний чи облік фактичних витрат. За нормативного методу в процесі господарської діяльності використані ресурси підприємства списуються на виробництво за затвердженими нормативами. У бухгалтерському (управлінському) обліку такі операції з використання ресурсів відображаються на відповідних аналітичних рахунках. Водночас здійснюються порівняння за фактичними показниками та визначається розмір відхилення [9].

У разі вибору методу обліку фактичних витрат використані ресурси списуються за фактичними показниками, а виявлення відхилень проводиться відповідно до нормативних показників витрат. Ефективна система бухгалтерського обліку витрат створюється поєднанням фінансового та управлінського обліку. Управлінський облік забезпечує ведення подвійного обліку витрат за фактичними та нормативними показниками, а фінансовий облік забезпечує надання інформації зовнішнім користувачам [10]. Упровадження управлінського обліку дає можливість не лише ведення обліку витрат, а й здійснення їх оперативного та стратегічного контролю. Формою цього контролю є саме управління витратами за відхиленнями.

Для спрощення процесу формування звітної інформації, відхилення необхідно обліковувати в розрізі об'єктів калькуляції витрат, а саме виробленої продукції, переділів, процесів тощо, та використаних ресурсів робочої сили, використаних матеріалів (сировини), застосування машин та обладнання тощо. Також безпосередньо в центрі відповідальності доцільно вести облік відхилень у розрізі центрів виникнення витрат [8].

Узагальнення інформації про відхилення здійснюється у звіті про виконання (бюджету, плану тощо), що містить порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням їх причин. Такий звіт готують щомісяця [3, с. 367].

Слід зазначити, що види відхилень відповідно відображають і причини відхилень. Так, наприклад, оцінюючи загальні відхилення за матеріалами, виділяють дві його складові, а саме відхилення ціни і відхилення обсягу споживання матеріалів. Алгоритм проведення аналізу відхилень обумовлений визначенням факторів, які можуть вплинути на загальну величину відповідних відхилень.

Аналіз відхилень проводиться поетапно. На першому етапі проводиться аналіз на основі даних оперативного обліку та контролю використаних ресурсів за центрами відповідальності. На другому етапі узагальнюється інформація керівником центру відповідальності та надаються пропозиції щодо функціонування підпорядкованого йому структурного підрозділу. На останньому етапі аналіз проводиться керівництвом підприємства на основі звітної інформації за центрами відповідальності для оцінки діяльності структурних підрозділів та відповідальних осіб. Проведення такого аналізу є фундаментальним для подальшого планування, нормування, розробки концепції усунення негативних відхилень, дані аналізу є підставою для розробки положень щодо стимулювання керівників центрів відповідальності [7].

Головним інструментом контролю є відхилення фактично досягнутого рівня витрат від встановлених достатніх меж. При цьому слід урахувувати, що межі допустимих відхилень на підприємстві, з одного боку, мають бути досить "вужкими", щоб забезпечити виконання поставлених завдань, з іншого – не повинні давати приводу для помилкової тривоги, наприклад, коли відхилення пов'язані з особливостями виробництва на підприємстві.

Періодичність контролю залежить від періодичності розрахунку відхилень за витратами. На основі проведених розрахунків і виявлених відхилень керівникам підприємства надається підсумкова інформація.

Таким чином, алгоритм процесу управління витратами на основі контролю за відхиленнями такий: розрахунок рівня витрат за складовими; зіставлення нормативного показника рівня витрат із фактичним; формування звіту щодо відхилень для керівника підприємства та керівників підрозділів із відокремленням пріоритетності питань; визначення причин відхилень та їх взаємозв'язок між підрозділами; формулювання і розгляд пропозицій керівників підрозділів щодо запобігання негативним відхиленням.

На думку автора, всі зазначені теоретичні аспекти обліку, аналізу та контролю за відхиленнями доцільно застосовувати на виробничих підприємствах, оскільки управління за відхиленнями доповнить і поліпшить їх управлінський облік, сприятиме мінімізації витрат, підвищить ефективність господарської діяльності.

Управління витратами за відхиленнями є об'ємним та всеосяжним процесом, який відображає стан діяльності підприємства.

Облік і аналіз відхилень є дієвим інструментом контролю за витратами, способом їх оптимізації, базовим елементом системи обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності. Контроль за відхиленнями дає можливість виявити відхилення фактичних від достатніх рівнів витрат підприємства та його складових, а також дає можливість з'ясувати причини їх виникнення. Таким чином, використання системи управління за відхиленнями дозволяє істотно скоротити обсяг інформації для керівника підприємства та підвищити якість прийняття управлінських рішень.

*Наук. керівн. Курган Н. В.*

---

**Література:** 1. Кузьмін О. С. Основи менеджменту : [підручник] / О. С. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Академвидав, 2005. – 416 с. 2. Хміль Ф. І. Основи менеджменту : [підручник] / Ф. І. Хміль. – К. : Академвидав, 2005. – 608 с. 3. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – 3-тє вид. – К. : Лібра, 2006. – 704 с. 4. Давидович І. С. Управління витратами : навч. посібн. / І. С. Давидович. – 2-ге вид., [перероб. та доп.]. – Тернопіль : Вид. "Економічна думка", 2004. – 228 с. 5. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г. О. Партин. – К. : Вид. УБС НБУ, 2008. – 219 с. 6. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посібн. / В. С. Лень. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с. 7. Гусарова Л. В. Управління витратами. Загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат : [конспект лекцій] / Л. В. Гусарова. – К. : КНУБА, 2006. – 44 с. 8. Управление затратами на предприятии : учебн. пособ. / под. общ. ред. Г. А. Краюхина. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – СПб. : Изд. дом "Бизнес-пресса", 2006. – 352 с. 9. Бухгалтерський управлінський облік : підручник [для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна та ін. ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2005. – 480 с. 10. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 592 с. 11. Івакіна І. Управлінський облік: стисло і доступно / І. Івакіна. – Х. : Фактор, 2007. – 320 с.