

Однако Отчет о финансовых результатах в таком случае будет отражать искаженную информацию о доходах, а Отчет о движении денежных средств – о денежных потоках. Ведь на счете 701 (по статье основных доходов от реализации), где сельхозпредприятие показывает объем доходов от реализации произведенной продукции, будет показана незначительная сумма, по сравнению с той, которая будет показана по статьям «Прочие операционные доходы».

**Выводы.** Таким образом, можно сделать вывод о том, что П(с)БУ 30 в большинстве методических подходов к признанию, оценке, учету преобразований соответствует IAS 41. Однако, международный стандарт не рассматривает оценку биологических активов по фактической себестоимости. Значительные проблемы возникают при согласовании положений П(с)БУ 30 и утвержденных ранее Методических рекомендаций № 132, а также при отражении доходов от признания биологических активов в Отчете о финансовых результатах и движении денежных средств. Эти вопросы требуют дальнейшего детального изучения и научно-методического обоснования.

#### Список использованной литературы:

1. Грачева Р. Вивчаємо МСФЗ: Біологічні активи в IAS 41 і П(с)БО 30 // Дебет-Кредит. – № 47 – 2006 [Електронний ресурс] Режим доступа: [http://www.elitarium.ru/2009/03/11/normativnyjj\\_uchet.html](http://www.elitarium.ru/2009/03/11/normativnyjj_uchet.html)  
<http://dokumenty.com.ua/show/1cid02828.html#top>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. //Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18. – С. 103-106
3. International Accounting Standards 41 «Agriculture»[Електронний ресурс] Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. [Електронний ресурс] Режим доступа: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)

УДК 336.5.02: 65.012.12

## АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

*Н.А. Бунчук, аспирант*

*Южный филиал Национального университета биоресурсов и природопользования Украины  
«Крымский агротехнологический университет»*

Annotation. The article reviewed the cost management company based on the analysis of deviations, as well as the system «standard-cost» as the main source of information for the analysis of deviations.

Аннотация. В статье рассмотрено управление затратами предприятия на основе анализа отклонений, а также система «стандарт-кост» как основной информационный источник анализа по отклонениям.

**Введение.** Современные предприятия осуществляют хозяйственную деятельность в условиях сложной конкурентной среды, поэтому для принятия управленческих решений руководителям необходимо рассматривать и анализировать значительные информационные потоки. Однако поступающая к руководителю информация о деятельности предприятия часто содержит элементы, несущественные для принятия решений.

Для ефективного контролю проблем и управления событиями руководителю необходимо уделять внимание не всем деталям деятельности предприятия, а выделять ключевые, контролировать и управлять ими. В связи с этим система информационного обеспечения принятия управленческих решений должна быть направлена на формирование релевантной информации относительно основных аспектов деятельности предприятия.

**Постановка задачи.** Вопросы информационного обеспечения в процессе принятия управленческих решений в своих трудах рассматривали такие отечественные и зарубежные ученые как Давидович И.Е., Друри К., Голов С.Ф., Заруднев, А.И., Лапыгин Ю.Н., Мерзликina Г.С. и др., однако недостаточно внимания уделялось нормативному учету и анализу отклонений как инструментам управления затратами предприятия.

Целью публикации является разработка направлений информационного обеспечения управления затратами с использованием анализа отклонений в системе нормативного учета.

**Результаты исследования.** Управление по отклонениям – это система деятельности, основанная на выявлении и доведении до сведения руководителей только той информации, которая требуют его личного внимания. Основными компонентами управления по отклонениям являются:

- измерение – это оценка, часто количественная, различных видов деятельности с целью выявления исключений, требующих вмешательства руководителя;
- прогноз – это анализ полученных при измерении оценок, основанный на понимании задач развития предприятия и экстраполяции выявленных тенденций на будущее;
- отбор – определение критериев, которыми следует руководствоваться управленческому персоналу при достижении стоящих перед предприятием целей;
- наблюдение – оценка ситуации, которая дает руководителю сведения о текущем состоянии дел;
- сравнение – сравнение фактического состояния дел с плановым, определение отклонений от нормы, требующих внимания и доведение до соответствующего уровня руководства;
- принятие решения.

Прибыль, как основной показатель работы предприятия, может иметь отклонение от запланированного значения, которое в свою очередь можно разделить на отдельные составляющие (рис. 1).

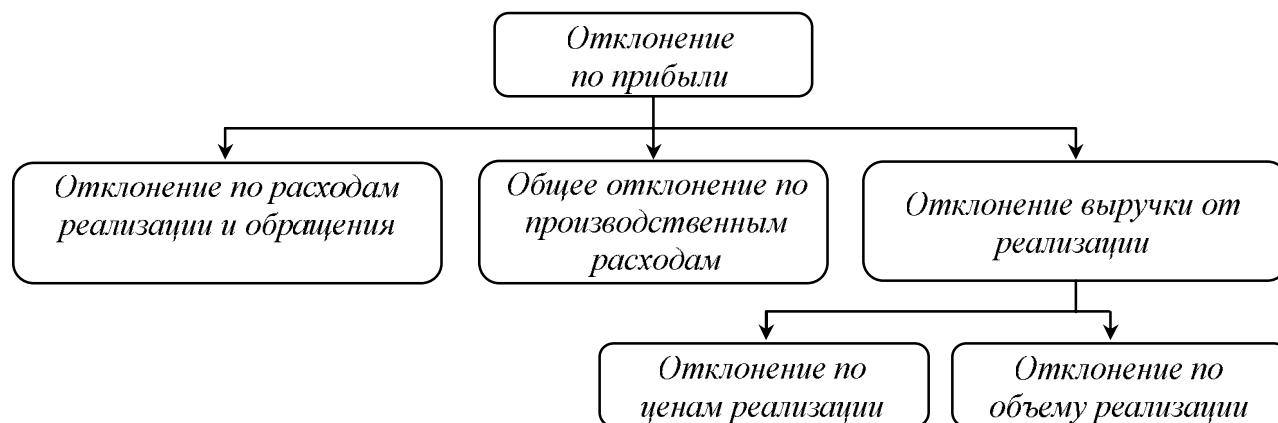


Рис. 1. Анализ отклонения прибыли на основе ее составляющих

Система, при помощи которой можно детально проанализировать отклонения фактических результатов от нормативных и сметных, т.е. получить данные позволяющие управлять затратами более эффективно, называется калькуляцией себестоимости по нормативным издержкам. Калькуляция себестоимости по нормативным издержкам наиболее применима для предприятий, где можно определить количество исходных ресурсов, необходимых для производства каждой единицы продукции.

Основной целью системы нормативного учета является полное использование производственных факторов и экономное осуществление хозяйственной деятельности. Нормативный метод учета затрат был разработан в 1930-е годы в СССР на базе американской системы «стандарт-кост». Суть этой системы заключается в том, что в учет вносится только то, что должно произойти, а не то, что произошло, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача данной системы — учитывать потери и отклонения в прибыли предприятия. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов по производству продукции. Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу. Превышение нормы говорит о том, что она была установлена ошибочно.

Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что по каждому изделию на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм и изменений норм по каждой статье. Нормативный метод учета затрат позволяет, не дожидаясь окончания месяца, рассчитывать фактическую себестоимость изделий и регулярно анализировать причины отклонений, выявлять виновников.

Отклонения от норм — это выявленная разница между фактическими и нормативными затратами. Процесс вычисления и определения причин разницы между фактическими и нормативными значениями называется анализом отклонений. Когда показателей слишком много, отклонения анализируются выборочно, причем только те, которые превышают установленный организацией предел. Такое управление затратами называется управлением по отклонениям.

Для анализа отклонений используют метод цепных подстановок. Поочередно в формулы расчета затрат подставляются фактические значения. Причем качественные параметры, связанные непосредственно с объектом, по которому рассчитываются отклонения, считаются более значимыми. И отклонения, вызванные совокупным влиянием факторов, относятся на их счет (табл. 1).

Основным источником информации для проведения анализа отклонений являются данные бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия, который необходимо вести в соответствии с системой «стандарт-кост». В этом случае все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, выступают как нормативные (стандартные), а не фактические.

Таблиця 1

Анализ отклонения по расходам

| Показатель<br>1   | Формула расчета<br>2   | Причина отклонения<br>3  |
|---|--|--|
| 1. Отклонение по совокупным производственным расходам                           | $V_1 = Z_{\phi} - Z_{\pi}$<br>где $Z$ – совокупные производственные расходы;<br>$V_1 = V_{11} + V_{12} + V_{13} + V_{14}$  | · изменение ассортимента продукции;<br>· изменение качества материала;<br>· изменение технического состояние оборудования;   |
| 1.1. Отклонение по материалам   | $V_{11} = M_{\phi} - M_{\pi}$<br>где $M$ – расходы на материалы;<br>$V_{11} = V_{111} + V_{112} + V_{113}$   | · замена одного вида сырья другим;<br>· нарушение стандартов поставляемых материалов;  |
| 1.1.1. Отклонение по объему выпуска   | $V_{111} = C_{\pi} * H_{\pi} * (Q_{\phi} - Q_{\pi})$ ,<br>где $H$ – норма расхода материалов на единицу продукции в натуральном измерении; $C$ – цена за натуральную единицу материала (кг, м <sup>3</sup> и т.п.);<br>$Q$ – объем выпуска | · прямой перерасход, связанный с нарушениями технологии, неправильным или нерациональным использованием;   |
| 1.1.2. Отклонение по нормам расходов  | $V_{112} = C_{\phi} * (H_{\phi} - H_{\pi}) * Q_{\phi}$   | · кражи, порча и т.п.;   |
| 1.1.3. Отклонение по цене на материалы  | $V_{113} = (C_{\phi} - C_{\pi}) * H_{\phi} * Q_{\phi}$   | · изменение цен на рынке;<br>· просчеты снабженческо-заготовительной службы в поиске наиболее выгодных поставщиков;  |
| 1.2. Отклонение по фонду оплаты труда   | $V_{12} = Z_{\phi} - Z_{\pi}$<br>где $Z$ – расходы на оплату труда;<br>$V_{12} = V_{121} + V_{122} + V_{123}$  | · изменение технологических процессов;<br>· разная сложность работ;  |
| 1.2.1. Отклонение по объему выпуска   | $V_{121} = Z_{\pi} * T_{\pi} * (Q_{\phi} - Q_{\pi})$ ,<br>где $Z$ – почасовая ставка;<br>$T$ – трудоемкость единицы продукции  | · внедрение нового оборудования и др.  |
| 1.2.2. Отклонение по ставке заработной платы                                    | $V_{122} = T_{\pi} * (Z_{\phi} - Z_{\pi}) * Q_{\phi}$  | · изменение нормативной ставки, не вошедшей в норму;   |
| 1.2.3. Отклонение по производительности труда                                   | $V_{123} = (T_{\phi} - T_{\pi}) * Z_{\pi} * Q_{\phi}$  | · превышение уровня премий, не учтенных в нормативной ставке;<br>· различного рода доплаты к нормативным расценкам, вызванные отклонениями от технологического процесса, недостатками в организации производства и управления; |
| 1.3. Отклонение по переменным общепроизводственным расходам                     | $V_{13} = Z_{Mvar \phi} - Z_{Mvar \pi}$<br>где $Z_{Mvar}$ – переменная часть общепроизводственных расходов<br>$V_{13} = V_{131} - V_{132}$   | · изменение производительности труда;<br>· изменение объема производства;  |
| 1.3.1. Отклонение по объему выпуска   | $V_{131} = (Q_{\phi} - Q_{\pi}) * Z_{M\pi}$<br>где $Z_M$ – переменные расходы на единицу выпуска   | · изменение численности обслуживающего персонала;<br>· внеплановое проведение ремонтов;  |
| 1.3.2. Отклонение по ставке переменных расходов                                 | $V_{132} = Q_{\phi} * (Z_{M\phi} - Z_{M\pi})$  | · установка нового оборудования;   |
| 1.4. Отклонение по постоянным общепроизводственным и общехозяйственным расходам | $V_{14} = P_{const \phi} - P_{const \pi}$ ,<br>где $P_{const}$ – величина или  | · изменение организационной структуры предприятия<br>· пересмотр заработной платы администрации и т.д.   |

Продолжение табл. 1

|   |   |  |
|---|---|--|
| 2. Отклонение по расходам реализации и обращения  | $B_2 = K_{\phi} - K_{\pi}$ ,<br>где $K$ – расходы реализации и обращения  | · изменение объема реализации продукции;<br>· изменение количества работников сферы сбыта и обращения;                 |
| 2.1. Отклонение по переменным расходам реализации и обращения                               | $B_{21} = K_{\text{var } \phi} - K_{\text{var } \pi}$ ,<br>где $K_{\text{var}}$ – переменные расходы реализации и обращения       | · изменение ставок заработной платы администрации и персонала;<br>· изменение маркетинговой политики предприятия;      |
| 2.1.1. Отклонение переменных расходов реализации и обращения по объему выпуска              | $B_{211} = (Q_{\phi} - Q_{\pi}) * k_{\pi}$ ,<br>где $k$ – ставка переменных расходов реализации и обращения на единицу продукции  | · установка нового оборудования и аренда/покупка новых помещений;<br>· изменение цен предприятий, поставляющих услуги; |
| 2.1.2. Отклонение по ставке переменных расходов реализации и обращения на единицу продукции | $B_{212} = Q_{\phi} * (k_{\phi} - k_{\pi})$   | · изменение спроса на продукцию предприятия;<br>· изменение налогового давления со стороны государства;                |
| 2.2. Отклонение по постоянным расходам реализации и обращения                               | $B_{22} = K_{\text{const } \phi} - K_{\text{const } \pi}$ ,<br>где $K_{\text{const}}$ – постоянные расходы реализации и обращения |  |

Источник: Составлено автором с использованием материалов [1, 2]

Счета, отражающие запасы материалов, величину незавершенного производства, запасы готовой продукции (по дебету и кредиту), ведут с использованием нормативных, а не фактических затрат. Счета отклонений ведутся отдельно. Для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет. Неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, благоприятные — по кредиту. В конце периода все сальдо на счетах отклонений должны быть распределены между незавершенным производством, запасами готовой продукции и себестоимостью реализованной продукции пропорционально остаткам на счетах, отражающих величину этих затрат.

Сбор информации об отклонениях может быть проведен по различным объектам: по видам затрат, процессам, организационной структуре, продуктам и т.д. Причем для руководителя могут представлять интерес отклонения не только по стоимости, но и по натуральным параметрам. Помимо абсолютных отклонений, представляющих собой разницу между двумя абсолютными значениями, могут рассчитываться относительные величины отклонений, которые зачастую более информативны.

В ряде случаев анализ отклонений помогает выявить новые возможности, то есть резервы повышения эффективности работы сотрудников, подразделений и предприятия в целом, которые не были учтены при определении нормативной базы. В частности, постоянное превышение норм выработки у одного из рабочих может послужить поводом для изучения применяемых им трудовых приемов, распространения его опыта и установления нового норматива на выполнение данной работы. То же касается экономии материалов. Хотя надо понимать, что простое урезание норм времени на операцию, соответственно увеличение выработки при прежней оплате труда, способно вызвать недовольство работников и привести к сокрытию ими в дальнейшем новых эффективных трудовых приемов.

В случае принятия решения о корректирующих мероприятиях по результатам анализа отклонения во внимание обычно принимаются существенность, регулярность отклонений и возможность влияния со стороны предприятия или отдельного субъекта (менеджера, сотрудника).

Для организации нормативного учета на предприятии необходимо обеспечить [3]:

1) создание системы действующих прогрессивных норм и нормативов, определение на их основе рационального (обоснованного) нормативного уровня затрат (себестоимости) на производство продукции;

- 2) регистрацию и учет в оперативном порядке изменений норм и нормативов, отклонений от норм по местам и причинам их возникновения;
- 3) контроль и обобщение данных о фактических потерях и непроизводительных расходах;
- 4) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) на основе предварительно рассчитанных нормативных затрат;
- 5) оценку результатов работы производственных подразделений и предприятия в целом в системе нормативного учета.

**Выводы.** Учет затрат по нормативам представляет целостную концепцию. Если ее применяют в полном объеме, то все данные о фактических производственных затратах замещаются нормативными значениями. Однако отечественный бухгалтерский учет пока не позволяет полностью реализовывать концепцию нормативного учета в рамках утвержденного Плана счетов. Поэтому вопросы регистрации, документирования нормативных затрат и отклонений каждому предприятию приходится решать самостоятельно при формировании системы производственного и управленческого учета. Тем не менее, существуют общие подходы к этой проблеме. Кроме того, можно воспользоваться опытом отечественных и зарубежных предприятий, успешно использующих систему нормативного учета.

#### Список использованной литературы

1. Давидович І.Є. Контролінг: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.
2. Нормативный учет и анализ отклонений как средство эффективного контроля затрат [Электронный ресурс] Режим доступа: [http://www.elitarium.ru/2009/03/11/normativnyjj\\_uchet.html](http://www.elitarium.ru/2009/03/11/normativnyjj_uchet.html)
3. Нормативный учет и управление по отклонениям [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.yurhelp.ru/news2563.html>
4. Іванюта П.В., Лугівська О.П. Управління ресурсами і витратами: Навч. посіб. / За ред. д.е.н., проф. Іванюти С.М. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 320 с.

УДК 336.14: 336.5.02: 631.11

## БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ЭЛЕМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

*М.В. Додонова, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита  
Южный филиал Национального университета биоресурсов и природопользования Украины  
«Крымский агротехнологический университет»*

The article describes the features of the budgeting process in agricultural enterprises, special attention is paid to the process of planning costs, as the element management. Possible errors in the process of budgeting the costs and developed measures to address them.

В статье рассмотрены особенности процесса бюджетирования в сельскохозяйственных предприятиях, особое внимание уделено процессу планирования затрат, как элементу управления ими. Проанализированы возможные ошибки в процессе бюджетирования затрат и разработаны меры по их устранению.

**Введение.** Сельскохозяйственные предприятия в настоящее время находятся в довольно сложных финансово-экономических условиях: прибыльными из них являются лишь 67,7% (при среднем уровне рентабельности 12,2%). Такое положение вызвано действием целого ряда факторов, в частности, сокращением сельскохозяйственного производства в период реформирования; диспаритетом цен на сельскохозяйственную продукцию и ресурсы для ее производства;