

А.М. Герасимович, д.е.н., проф.

І.А. Герасимович, к.е.н., доц.

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Н.А. Морозова-Герасимович, к.е.н., аудитор

ТОВ Аудиторська фірма «Консультант»

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В УМОВАХ БЮДЖЕТУВАННЯ

Обґрунтовано методичні засади побудови управлінського обліку витрат в умовах бюджетування на прикладі підприємств харчової промисловості України з метою підвищення конкурентоспроможності галузі. Госпрозрахунковий характер діяльності підприємств у сучасних умовах вимагає впровадження жорстких методів контролю за витратами, чому найбільш відповідає їх «бюджетування», як найбільш досконала форма планування і контролю, стосовно виникаючих конкурентних умов та інфляційних процесів.

Ключові слова: управління витратами, бюджетування, центри відповідальності, центри витрат, місця виникнення витрат.

Вступ. Система управлінського поопераційного обліку витрат за «місцями виникнення витрат», «центрами витрат» та «центрами відповідальності» в найбільшій мірі відповідає вимогам бюджетування, що в сучасних умовах стає необхідною умовою контролю за рівнем дотримання нормативів, а, отже, і забезпечує обґрунтоване формування виробничої собівартості з технологічних переділів підприємств харчової промисловості.

Постановка проблеми. Управління витратами і собівартістю – найважливіший елемент управління підприємством. Основним складовим цього управління є: визначення рівня витрат та ціни продукції, її рентабельності, побудова внутрішньогосподарських відносин, правомірність та доцільність організаційно-технологічних і технічних заходів.

Особливої актуальності набуває питання обґрунтованості управлінських рішень на рівні виробничих підрозділів. Виходячи з цього, на сьогодні для управління витратами, необхідно мати інформацію не тільки в цілому по підприємству, але й по інших, більш деталізованих, об'єктах обліку витрат, наприклад, таких як витрати виробничих підрозділів, що допоможе оцінити ефективність роботи цих окремих підрозділів та їх менеджерів. Необхідно мати можливість проаналізувати об'єкти обліку витрат у різних розрізах і з різним ступенем деталізації або укрупнення.

В той же час, на більшості підприємств харчової промисловості, яким притаманна попередільна (постадійна) технологія виробництва продовжує застосовуватися «котловий метод» обліку витрат, замість виділення вказаних переділів як окремих об'єктів обліку.

У зв'язку з цим, виникає необхідність в обґрунтуванні методичних засад побудови управлінського обліку відповідно до вимог бюджетування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивчення концепцій з побудови управлінського обліку витрат найбільш видатних представників наукових шкіл, а саме українських – С.Ф. Голова, М.Г. Чумаченка, російських – М.А. Вахрушиної, В.Б. Івашкевича, О.Є. Ніколаєвої та зарубіжних – К.Друрі, Б.Нідлза, А.Яругової та інших свідчить, що ними розроблені найбільш загальні фундаментальні принципи без конкретизації для окремих галузей економіки. А вивчення цієї проблеми щодо підприємств харчової промисловості України показує, що в цій галузі взагалі відсутня методика побудови управлінського обліку витрат в умовах бюджетування.

Узагальнення теоретичних досліджень провідних вітчизняних та іноземних науковців щодо побудови управлінського обліку витрат на основі концепції «місць виникнення», «центрів витрат» та «центрів відповідальності» допомагає у визначенні методичних засад у цій сфері для ефективного практичного застосування на підприємствах.

Мета статті. У даній статті обґрунтовано методичні засади побудови управлінського обліку виробничих витрат під час впровадження бюджетування в системі управління підприємств харчової промисловості.

Визначення основного матеріалу. Основною метою управлінського обліку є процес, спрямований

© А.М. Герасимович, І.А. Герасимович, Н.А. Морозова-Герасимович, 2014 шу чергу, шляхом мінімізації (оптимізації) витрат.

Відмінністю системи управлінського обліку перед фінансовим є те, що перша, окрім стандартних об'єктів поглиблених причинно-наслідковими чинниками, містить ще й об'єкти, які генеруються власне самою системою. Зокрема, специфічним прийомом управлінського обліку є бюджетування. Головними причинами, що зумовлюють використовувати бюджетування у системі управлінського обліку є

необхідність якісного планування, прогнозування, контролю та мотивації. Бюджетування є специфічним прийомом системи управлінського обліку, та водночас є його об'єктом (процес бюджетування) та утворює такі «нові» об'єкти управлінського обліку, як:

- бюджетні: «місця виникнення витрат», «центри витрат», «центри відповідальності»;
- бюджетні витрати;
- бюджетні відхилення.

Перша група – це ланки підприємства, що виділені в окрему структурну одиницю або у окремий процес та які є об'єктом бюджетування. Найчастіше в управлінському обліку такими центрами стають «центри відповідальності», «центри витрат».

Бюджетні витрати – це сукупність показників витрат, затверджених бюджетом для окремо взятого бюджетного центру.

Бюджетні відхилення – це різниця між бюджетними витратами та фактичними показниками витрат за завчасно визначений обліковий період.

Бюджетування – це, з одного боку, процес складання планів і кошторисів, а з іншого – управлінська технологія, призначена для розробки і підвищення фінансової обґрунтованості прийнятих управлінських рішень [9, С. 203].

Як управлінська технологія, бюджетування є не тільки інструментом планування. Це ще й інструмент контролю за станом і зміною положення справ з фінансами в компанії в цілому або в окремому виді бізнесу. Тому поряд з бюджетами на наступний період повинні складатися звіти про виконання бюджетів за минулий час, а також зіставлятися планові та фактичні показники. За результатами зіставлення проводиться так званий аналіз відхилень, тобто оцінка рівня відхилень фактичних показників від планових і причин їх виникнення. Відхилення витрат можуть бути позитивними, коли фактичні показники нижче планових, і негативними, якщо фактичні показники перевищують прогнозовані або встановлені раніше. Завдяки специфіці повноважень та «вбудованим» в систему бюджетування механізмам (обліку, контролю, аналізу) будь-які відхилення від планових показників фіксуються не тільки за відповідальною особою кожного «центру відповідальності», але й з деталізацією по «центрам витрат» – машинам, апаратам, агрегатам та «місцям виникнення витрат».

Бюджетні відхилення також можуть бути затверджені й самим бюджетом, як можливі різниці від бюджетних показників – планові бюджетні відхилення.

Сукупність об'єктів, що підлягають управлінському обліку під час бюджетування у поєднанні з процесом управління утворюють гібридний напрямок – бюджетне управління, що містить у собі як процес бюджетування, так і управління господарськими процесами та прийняття рішень.

Під час постановки бюджетування важливо мати на увазі, що універсальних правил, методів і процедур, суворо описаних в економічній літературі чи закріплених у нормативних актах з бухгалтерського обліку, тут бути не може. Бюджетування – це завжди простір для творчості, оскільки кожне підприємство, будь-яка велика і мала фірма – унікальні й неповторні. А значить, і системи внутрішньофірмового бюджетування в них можуть бути неповторними і унікальними.

Для впровадження бюджетування необхідні не тільки грамотне рішення методологічних проблем з планування і управлінського обліку, але й розробка відповідних організаційних процедур, що регламентують всі питання взаємовідносин окремих структурних підрозділів з керівництвом підприємства або фірми. Адже, на сьогодні для управління витратами, необхідно мати інформацію не тільки в цілому по підприємству, але й по іншим, більш деталізованим, об'єктам обліку витрат, наприклад, таких, як витрати виробничих підрозділів, що допоможе оцінити ефективність роботи цих окремих підрозділів та їх менеджерів. Необхідно мати можливість проаналізувати об'єкти обліку витрат у різних розрізах і з різним ступенем деталізації або укрупнення. Тому бюджети розробляються як в цілому по підприємству, так і в розрізі його структурних виробничих підрозділів [7, С. 45].

Управлінський облік є інформаційною базою бюджетування, а також однією зі складових бюджетного процесу. Він надає необхідну інформацію як для бюджетного планування, так і для контролю та аналізу виконання бюджету.

Процес бюджетування на підприємстві можна розділити на три головні етапи:

1. Складання планового бюджету.
2. Облік фактичного виконання бюджету.
3. Контроль та аналіз результатів виконання бюджету.

Бюджет виробничого підрозділу підприємств харчової промисловості, яким притаманна попередельна (постадійна) технологія виробництва, це поопераційна технологічна карта витрат, яку потрібно контролювати. Практика свідчить про те, що на підприємстві необхідно побудувати таку систему управлінського обліку, що реєструє факти господарської діяльності за окремими переділами в розрізі операцій технологічного процесу, які необхідні для забезпечення процесу складання, контролю і аналізу розробленого бюджету. Технологічні переділи – це, як правило, окремі цехи, які виступають в ролі «центрів відповідальності витрат».

Організація обліку витрат за «центрами відповідальності» з деталізацією за «центрами витрат» і за «місцями виникнення витрат» базується на управлінському обліку витрат. При цьому, контроль за виконанням показників є суміжним із контролем за виконанням бюджету складеного з відповідного виробничого підрозділу підприємства. Щоб контролювати рівень здійснювальних витрат їх необхідно вести в розрізі операцій технологічного процесу. Поопераційний облік забезпечує як наскрізний контроль і аналіз здійснюваних виробничих витрат, так і найбільш обґрунтоване калькулювання виробничої собівартості продукції.

Найбільш точним, на наш погляд, на рівні виробничого підрозділу, є розгляд бюджетування як системи планування, обліку та контролю за фінансовими, матеріальними та товарними потоками в розрізі «центрів відповідальності» за їх статтями бюджету.

Основними функціями такого бюджету є:

- планування операцій, що забезпечують досягнення цілей підприємства;
- координація різних видів діяльності та виробничих підрозділів; стимулювання керівників всіх рангів у досягненні мети своїх «центрів відповідальності»;
- контроль поточної діяльності, забезпечення дисципліни; розробка основи для оцінки виконання плану «центрами відповідальності» та роботи їх керівників.

Складання таких бюджетів може бути дієвим засобом для стимулювання керівників у здійсненні цілей їх «центрів відповідальності» та, як наслідок, загальних цілей підприємства. Кожен керівник має чітко усвідомлювати, що очікується від його «центру відповідальності». Бажано, щоб менеджери приймали участь у розробці бюджету свого виробничого підрозділу, що підвищить стимулюючу роль бюджетів. Така практика участі всіх рівнів управління в розробці бюджетів за підрозділами або функціями має назву планування за участю виконавців.

У ході обліку витрат за «центрами відповідальності» визначається не тільки обсяги витрат, але й обсяги виготовленої продукції та фінансових результатів.

При цьому, облік виробничих витрат в умовах бюджетування повинен відповідати таким вимогам управління:

– надавати інформацію для контролю за виконанням бюджетів за кожним «центром відповідальності»;

– забезпечувати детальною інформацією для аналізу «поведінки витрат» у розрізі «центрів витрат» і «місць виникнення витрат».

Аналіз відхилень між фактично досягнутими результатами і плановими даними бюджету може допомогти ідентифікувати проблемну область, яка вимагає першочергової уваги та виявити нові можливості, не передбачені в процесі розробки бюджету. Складання бюджетів сприяє вивченню в деталях діяльності всіх підрозділів підприємства і взаємин одних «центрів відповідальності» з іншими центрами в цілому по підприємству.

Отже, можна сформулювати переваги впровадження принципів бюджетного планування, які полягають у тому, що:

– щомісячне планування бюджетів виробничих підрозділів дасть більш точні показники розмірів і структури витрат;

– у рамках затвердження місячних бюджетів виробничим підрозділам буде надана більша самостійність у витрачанні з бюджету з оплати праці, що підвищить матеріальну зацікавленість працівників в успішному виконанні планових завдань;

– мінімізація кількості контрольних параметрів бюджетів дозволить скоротити непродуктивні витрати робочого часу працівників економічних служб підприємства;

– забезпечення режиму суворої економії фінансових ресурсів підприємства, що особливо важливо для виходу з фінансової кризи.

Є типові причини, що можуть призвести до зниження ефективності бізнес-процесу бюджетування: неефективна організація процесу виробництва; відсутність реальних нормативів при плануванні витрат; відсутність цільових установок під час планування. У кінцевому підсумку ефективність процесу бюджетування визначається ефективністю роботи підприємства в цілому.

Для ефективного функціонування бюджетування, облік повинен обробляти інформацію про діяльність окремих цехів-переділів – «центрів відповідальності» та окремих агрегатів, машин, установок – «центрів витрат», з деталізацією останніх за «місцями виникнення витрат», що здійснюють в управлінському обліку.

Синтез бюджетування та обліку витрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» утворює специфічні об'єкти управлінського обліку витрат, а саме – «бюджетні центри відповідальності». Здійснена нами оцінка «центрів відповідальності», «центрів витрат» та «місць виникнення» допомагає поєднати основні цикли господарської діяльності, господарські процеси та структурні одиниці у складі бюджетних «центрів відповідальності» підприємств харчової промисловості.

Здійснене, для підприємств харчової промисловості, обґрунтування необхідності виділення в системі управлінського обліку таких нових об'єктів обліку, як «бюджетні центри відповідальності витрат», як переділи технологічного процесу виготовлення продукції, за якими здійснюється поопераційний облік витрат, в найбільшій мірі відповідає вимогам бюджетування, адже створює всеохоплюючий механізм контролю за рівнем формування виробничих витрат.

Результати дослідження можуть використовуватися практично працівниками підприємств харчової промисловості, що займаються впровадженням бюджетування на базі розширення об'єктів управлінського обліку.

Перспективи подальших досліджень. Вони полягатимуть в узагальненні досвіду відповідності для впроваджуваного сьогодні бюджетування, рекомендованої системи управлінського поопераційного обліку, що покликана забезпечити контрольною інформацією бюджетування підприємств галузі.

Висновки. Запропонована в роботі методика побудови управлінського обліку, на основі поопераційного обліку витрат за «центрами відповідальності», «центрами витрат» і «місцями виникнення витрат», за ходом технологічного процесу, забезпечує впровадження бюджетування, одного із найважливіших сучасних методів господарювання на підприємствах харчової промисловості.

Список використаної літератури:

1. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерський управленческий учет : учеб. пособие / М.А. Вахрушина // ВЗФЭИ. – М. : ЗАО Финстатинформ. – 2000. – 359 с.
2. *Голов С.Ф.* Учет и контроль затрат: пути развития / С.Ф. Голов, В.И. Ефименко // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 11. – С. 8–11.
3. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учёт / К.Друри. ; пер. с англ. К.Друри. – М. : Аудит ЮНИТИ. – 1997. – 56 с.
4. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономист. – 2003. – 618 с.
5. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерського учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл. – 4-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
6. *Николаева О.Е.* Управленческий учет / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Эдиториал УРСС. – 2001. – 350 с.
7. *Уткин Е.А.* Управление фирмой / Е.А. Уткин. – М. : Акалис, 1996. – 516 с.
8. *Чумаченко М.Г.* Управлінський облік в Україні. Бухгалтерський облік і аудит / М.Г. Чумаченко. – 2001. – № 6. – С. 43–47.
9. *Шим Д.К.* Основи комерційного бюджетування. Покрокове керівництво / Д.К. Шим, Д.Г. Сігел // Абетка. – 2001. – 496 с.
10. *Яругова А.* Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А.Яругова. – М. : Финансы и статистика. – 1991. – 240 с.

ГЕРАСИМОВИЧ Анатолій Михайлович – доктор економічних наук, професор кафедри менеджменту банківської діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:

– облік, аналіз та аудит промислових підприємств, банків, страхових компаній і сфери фінансових послуг кредитних союзів, ломбардів, лізингових компаній, компаній з управління активами недержавними пенсійними фондами.

Тел.: (044)569–09–50.

Тел.: (067)705–24–68.

E-mail: afconsul@yandex.ru.

ГЕРАСИМОВИЧ Інна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:

– аудит;

– облік міжнародної економічної діяльності

– управлінський облік і контроль.

Тел.: (044)569–09–50.

Тел.: (067)797–79–98.

E-mail: gerasiminna@yandex.ru

МОРОЗОВА-ГЕРАСИМОВИЧ Наталія Анатоліївна – кандидат економічних наук, аудитор ТОВ Аудиторська фірма «Консультант».

Наукові інтереси:

– аудит;

– управлінський облік;

– аналіз діяльності підприємств.

Тел.: (044)569-09-50.

Тел.: (067) 706-74-24.

E-mail: morozova_konsultant@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 18.04.2014