

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ В УМОВАХ БЮДЖЕТУВАННЯ ВИРОБНИЧИХ ПІДРОЗДІЛІВ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ



Морозова-Герасимович Н.А.,
к.е.н., аудитор ТОВ «Аудиторська фірма «Консультант»



Герасимович І.А.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

- ▣ Розглянуто методичні засади побудови управлінського обліку витрат в умовах бюджетування на прикладі підприємств харчової промисловості України.
- ▣ Управління виробничими витратами, бюджетування, центри відповідальності, центри витрат, місця виникнення витрат.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ ПИЩЕВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Морозова-Герасимович Н.А.,
к.э.н., аудитор ООО «Аудиторская фирма «Консультант»

Герасимович И.А.,
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

- ▣ Рассмотрены методические основы построения управленческого учета затрат в условиях бюджетирования на примере предприятий пищевой промышленности Украины.
- ▣ Управление производственными затратами, бюджетирование, центры ответственности, центры затрат, места возникновения затрат.

METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF MANAGERIAL ACCOUNTING FOR COSTS IN BUDGETING FOR PRODUCTION DEPARTMENTS OF COMPANIES IN FOOD INDUSTRY

Morozova-Gerasymovych N.A.,
PhD in Economics, Auditor at Ltd. "Audit Firm "Consultant"

Gerasymovych I.A.,
PhD in Economics, associate professor of Department of Accounting, SHEU "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"

- ▣ Methodical principles for developing managerial accounting of costs in budgeting using an example of companies in food industry of Ukraine are considered.
- ▣ Managing production costs, budgeting, responsibility centers, cost centers, place of origin for costs.

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 загалом 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 в різних розрізах і з різним ступенем деталізації або укрупнення.

Тому система управлінського поопераційного обліку витрат за «місцями виникнення витрат», «центрами витрат» та «центрами відповідальності» найбільшою мірою відповідає вимогам бюджетування, яке в сучасних умовах стає необхідною умовою контролю за рівнем дотримання нормативів,

а отже, і забезпечує обґрунтоване формування виробничої собівартості по технологічних переділах.

Водночас 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 обґрунтування методичних засад побудови управлінського обліку відповідно до вимог бюджетування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

На основі вивчення концепцій щодо основних підходів до побудови управлінського обліку витрат таких представників наукових шкіл, як Ф. Бутинець, С. Голов, Б. Івашкевич, Л. Нападівська, М. Пушкар, В. Палій, М. Чумаченко та світових «величин» К. Друрі, Ч. Хорнгрен, А. Яругової, стосовно підприємств харчової промисловості України можна констатувати, що в цій галузі відсутня методика побудови обліку витрат в умовах бюджетування, яке буде впроваджуватися.

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

Обґрунтування методичних засад побудови управлінського обліку виробничих витрат при впровадженні бюджетування в системі управління підприємств харчової промисловості.

Виклад основного матеріалу

Основною метою управлінського обліку є процес, спрямований на допомогу підприємству у досягненні виробленої бізнес-стратегії, в першу чергу, шляхом мінімізації (оптимізації) витрат.

Відмінністю системи управлінського обліку перед фінансовим є те, що перша, окрім стандартних об'єктів, поглиблених причинно-наслідковими чинниками, включає ще й об'єкти, які генеруються власне самою системою. Зокрема, специфічним прийомом управлінського обліку є бюджетування. Головними причинами, що зумовлюють використання 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) і утворює такі «нові» об'єкти управлінського обліку, як:

1. Бюджетні: «місця виникнення витрат», «центри витрат», «центри відповідальності»;
2. Бюджетні витрати;
3. Бюджетні відхилення.

Перша група – це ланки підприємства, що виділені у окрему структурну одиницю або у окремих 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 окремого 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 ухвалених управлінських рішень [5, с. 203].

Як управлінська технологія бюджетування є не тільки інструментом планування. Це ще й інструмент контролю за станом і зміною стану справ з фінансами в компанії в цілому або в окремому виді бізнесу. Тому разом 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 по відповідальній особі кожного «центру відповідальності», але й із деталізацією по «центрах витрат» – машинах, апаратах, агрегатах та «місцях виникнення витрат».

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

Сукупність об'єктів, що підлягають управлінському обліку при бюджетуванні у поєднанні з процесом управління утворюють гібридний напрямок – бюджетне управління, що включає в себе як процес бюджетування, так і управління господарськими процесами та прийняття рішень.

При постановці бюджетування важливо мати на увазі, що універсальних правил, методів і процедур, 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 та неповторні. А отже, 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 [3, с. 45]. Адже на сьогодні для управління витратами необхідно мати інформацію не тільки загалом 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. Тому бюджети розробляються як у цілому по підприємству, так і в розрізі його структурних виробничих підрозділів.

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 попередільна (постадійна) технологія виробництва, – це поопераційна технологічна карта витрат, яку потрібно контролювати. Тому на підприємстві слід 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 виконують функцію «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 по відповідному виробничому підрозділі 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 статтями бюджету.

Основними функціями такого бюджету є:

- планування операцій, що забезпечують досягнення цілей підприємства;
- координація різних видів діяльності та виробничих підрозділів;
- стимулювання керівників усіх 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. Кожний керівник повинен чітко усвідомлювати, що очікують від його «центру відповідальності». Бажано, щоб менеджери брали участь у розробці бюджету свого виробничого підрозділу. Це підвищить стимулюючу роль бюджетів. Така практика участі всіх рівнів управління в розробці бюджетів за підрозділами або функціями має назву «планування за участю виконавців».

Під час обліку витрат за «центрами відповідальності» визначаються не тільки обсяги витрат, але й обсяги виготовленої продукції та фінансових результатів.

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

1. Надавати інформацію для контролю за виконанням бюджетів за кожним «центром відповідальності».
2. Забезпечувати детальною інформацією для аналізу «поведінки витрат» в розрізі «центрів витрат» і «місць виникнення витрат».

Аналіз відхилень між фактично досягнутими результатами і плановими даними бюджету може допомогти ідентифікувати проблемну галузь, яка потребує 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 наступному:

- щомісячне планування бюджетів виробничих підрозділів дасть більш точні показники розмірів і структури витрат;
- у межах затвердження місячних бюджетів виробничим підрозділам буде надана більша самостійність у витрачання з бюджету на оплату праці, що підвищить матеріальну зацікавленість працівників в успішному виконанні планових завдань;
- мінімізація кількості контрольних параметрів бюджетів дасть змогу 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 при плануванні. Насамкінець, ефективність процесу бюджетування визначається ефективністю роботи підприємства в цілому.

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

Висновок

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

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 56 с.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Экономист, 2003. – 618 с.
3. Уткин Е.А. Управление фирмой. – М.: Акалис, 1996. – 516 с.
4. Чумаченко М.Г. Управлінський облік в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43–47.
5. Шим Д.К., Сігел Д.Г. Основи комерційного бюджетування. Покрокове керівництво, Абетка. – 2001. – 496 с.

1. Drury K. Introduction to Managerial and Cost Accounting. Tr. from English. – M.: Audit: UNITY, 1997. – 56 p. [In Russian]
2. Ivashkevich V.B. Managerial Accounting. – M.: The Economist, 2003. – 618 p. [In Russian]
3. Utkin E.A. Business administration. – Moscow: Akalis, 1996. – 516 p. [In Russian]
4. Chumachenko M.G. Managerial Accounting in Ukraine. Accounting and Audit. – 2001. – № 6. – P. 43–47. [in Ukrainian]
5. Shim D.K., Siegel D.G. Basics for commercial budgeting. Walkthrough guide, ABC. – 2001. – 496 p. [in Ukrainian]

Дата подання рукопису: 25.07.2013 р.