УДК 657.1

А.Л.Романчук, к.е.н.,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ЄДНІСТЬ МЕТОДИЧНИХ ПРИЙОМІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА БЮДЖЕТУВАННЯ

У статті автор розкриває сутність управлінського обліку та бюджетування, їх взаємозв'язок та місце в системі управління. Особливу увагу звертає на необхідність єдності методичного забезпечення даних двох інструментів управління для ефективного функціонування сучасного підприємства.

В статье автор раскрывает сущность управленческого учета и бюджетирования, их взаимосвязь и место в системе управления. Особое внимание обращает на необходимость единства методического обеспечения данных двух инструментов управления для эффективного функционирования современного предприятия.

In this article the author reveals the essence of management accounting and budgeting, and their relationship to the system of governance. Particular attention is drawn to the need for unity of two methods of data management tools for the efficient operation of a modern enterprise.

Ключові слова: бюджетування, управлінський облік, план-факт аналіз, децентралізація управління, бухгалтерське планування, бюджет, доходи, витрати, фінансова структура, центр відповідальності.

У сучасних економічних умовах основою забезпечення успішного функціонування підприємства є ефективна система управління. Проявляючи зацікавленість до питань удосконалення процедур та впровадження сучасних технологій в управління, керівники вітчизняних підприємств часто стикаються з новими поняттями, запозиченими із закордонної практики. Інтерпретація і адаптація іноземних теорій не завжди однозначно реалізується вітчизняними науковцями та консультантами-практиками.

Прийнято вважати, що управлінський облік та бюджетування є невід'ємними атрибутами ринкової економіки, які прийшли на вітчизняні підприємства із Західної Європи та США. Трактуються вони на різних господарюючих суб'єктах по-різному. Вказані інструменти управління нерідко представляються відносно самостійними або, навпаки, не розділяються. Проте ефективність їх впровадження та використання на вітчизняних підприємствах напряму залежить від чіткого розуміння даних понять, їх взаємозв'язку та можливості інтегрувати в систему управління.

Вивченням теоретичних та методичних аспектів управлінського обліку та бюджетування у контексті складових системи управління займалися багато вчених, серед яких варто відзначити: М.А.Вахрушину, С.Ф.Голова, Т.П.Карпову, Л.В.Нападовську, Р.С.Сайфуліна, А.Д.Шеремета, Д.Фостера, К.Друрі, Ч.Т.Хонгрена та інших. Проте низка аспектів залишилася не повною мірою висвітлена і потребує розкриття, з метою адаптації управлінського обліку та бюджетування на вітчизняних підприємствах до постійно змінюваних умов зовнішнього середовища.

Метою статті є розкриття сутності управлінського обліку та бюджетування, висвітлення їх складових частин та окреслення взаємозв'язку між ними. Врахування останнього є необхідною умовою побудови ефективної системи управління підприємством у ринкових умовах.

Один із принципів сучасного управління підприємством передбачає необхідність інтеграції всіх систем управління, функцій планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання діяльності бухгалтерських служб і планово-аналітичного відділів. На сьогодні актуальними залишаються питання об'єднання зусиль бухгалтерської та планово-економічних служб у досягненні спільної для підприємства цілі – генерування інформації, необхідної для прийняття адекватних управлінських рішень.

Для вирішення зазначеного завдання необхідно чітко усвідомлювати методичні та технологічні інструменти, якими оперують дані служби, серед яких головне місце посідає управлінський облік та бюджетування.

Серед науковців й до сьогодні тривають дискусії з проблеми первинності та пріоритетності даних інструментів управління. Проте слід зазначити, що управлінський облік і бюджетування є частинами одного цілого, й ефективне управління підприємством можливе лише при наявності обох процесів.

Найчастіше управлінський облік розглядають як різновид бухгалтерського обліку, спосіб розподілу доходів і витрат за видами продукції, контрагентами, центрами відповідальності та іншими об'єктами.

П.Й.Атамас при визначенні сутності управлінського обліку робить наголос на його цільовому призначенні, стверджуючи, що це та частина бухгалтерського обліку, яка забезпечує потреби управління в інформації [1, с.5]. З даним визначенням можна погодитись, адже саме інформація про результати діяльності (витрати і доходи) всього підприємства і в розрізі окремих підрозділів (центрів відповідальності) найчастіше цікавить сучасного керівника.

Бюджетування визнають цілісною системою вибору тактичних цілей планування на рівні підприємства в рамках прийнятої стратегії, розробки планів (кошторисів витрат і доходів) майбутніх операцій і контролю за виконанням планів.

Розкриваючи зміст бюджетування, Н.Н.Нелюбова та І.В.Яркова вказують на зв'язок його із управлінським обліком. Так, за їхніми словами, під бюджетуванням слід розуміти комплексне використання методів та інструментів планування, аналізу, контролю, прийняття рішень на основі управлінського обліку [4, с.70].

Бюджетування і управлінський облік пов'язані в єдиному управлінському циклі як послідовники процесів планування, обліку, контролю й аналізу (рис. 1).

Такий розподіл облікових функцій пов'язано з тим, що бюджетування не стосується завдань, які внаслідок свого малого масштабу або високого ступеня невизначеності не можуть бути вирішеними на етапі планування.

Основна ідея системи бюджетування – поєднання централізованого стратегічного управління на рівні підприємства і децентралізації оперативного управління на рівні його підрозділів.

Тому перше, на що слід звернути увагу, розкриваючи питання методологічної єдності між даними управлінськими системами, – це децентралізація підприємства, яка необхідна для організації бюджетного процесу. Оскільки

складання бюджетів передбачає, перш за все, розробку фінансової структури, тобто виділення окремих центрів фінансової відповідальності. А одним із основних напрямків управлінського обліку є облік за центрами відповідальності. Безумовно, сутність центрів відповідальності та центрів фінансової відповідальності не є ідентичною. Перше поняття є більш широким. Проте на практиці доцільно сприяти виділенню однакових структурних підрозділів, які одночасно несли б як фінансову, так й іншу (матеріальну) відповідальність. Така єдність об'єктів обліку і бюджетування не тільки спростить розуміння процесу, але і забезпечить тісну ув'язку між інформаційним забезпеченням бюджетування з боку управлінського обліку.

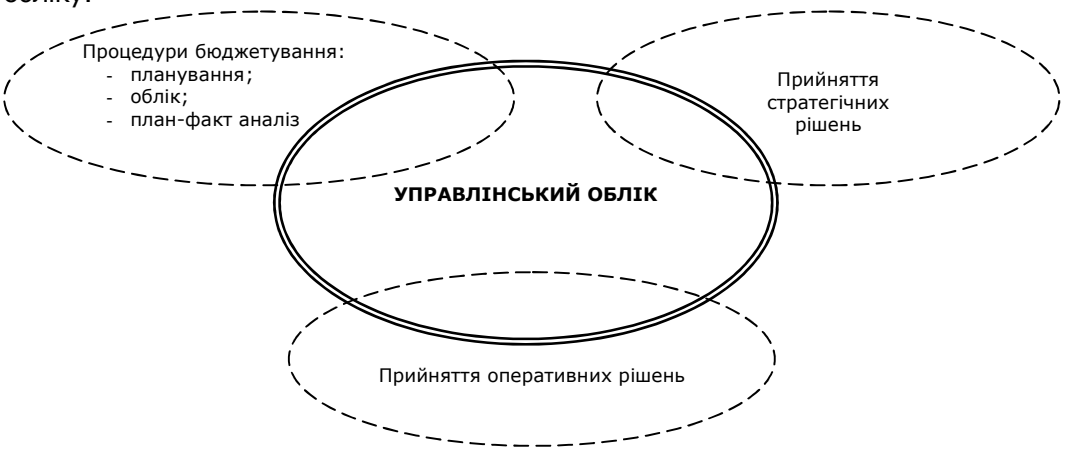

Рис. 1. Взаємозв'язок технологій управлінського обліку та бюджетування

Крім того, в такій ситуації регістри управлінського обліку будуть побудовані згідно з вимогами системи бюджетвання і дозволять отримувати інформацію про фактичне виконання бюджету. Деякі дослідники включають в концепцію організації управлінського обліку також і створення системи планів, регламентацію процесу погодження і затвердження управлінської документації підприємства, створення організаційної структури і посадових інструкцій. Відповідно, формується висновок: бюджетування – це необхідна частина управлінського обліку.

На основі даних управлінського обліку приймаються управлінські рішення, здійснюється планування ресурсів і контроль за поточною діяльністю. Тому організація управлінського обліку повинна супроводжуватись одночасним впровадженням бюджетування, а суперечки з питань первинності або пріоритетності даних інструментів управління свідчать тільки про погано відлагоджений механізм взаємодії систем. Для підтвердження цього схематично представимо завдання управлінського обліку та бюджетування (рис.2).

З рис. 2 видно, що частина завдань даних підсистем управління підприємства перетинаються з певними уточненнями для бюджетного процесу, що ще раз підкреслює зв'язок між управлінським обліком та бюджетуванням.

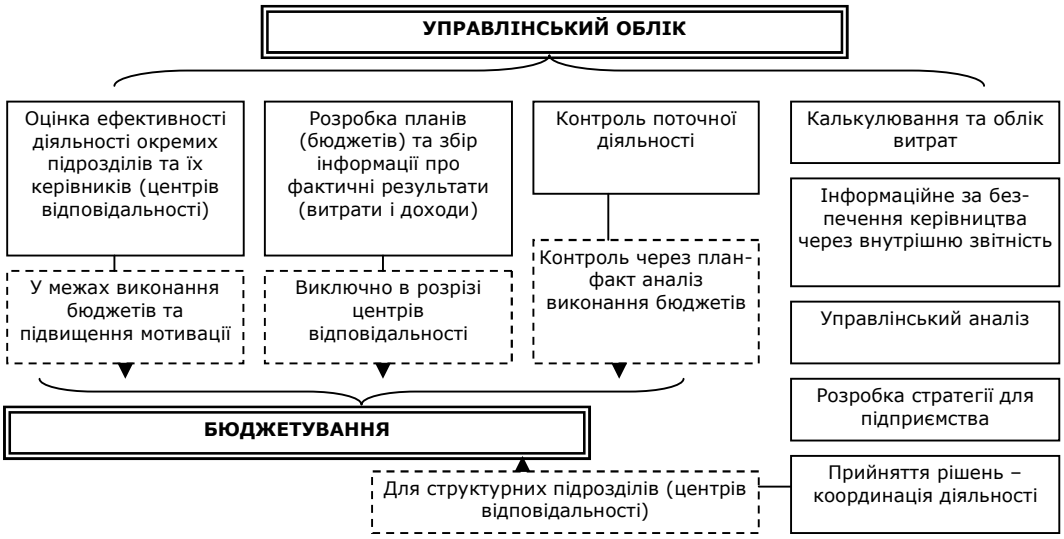

Рис. 2. Завдання управлінського обліку та бюджетування

Іншим аспектом зв'язку даних управлінських технологій є тіснота інформаційного забезпечення. Так, для формування, коректування і досягнення показників бюджетного планування необхідно володіти інформацією, що надходить від інших елементів системи управлінського обліку. Крім того, бюджетування забезпечує зворотний зв'язок з результатами діяльності, попереджає можливі помилки та недоопрацювання, дозволяє своєчасно виявити відхилення від завданого стратегічного напряму (рис. 3).

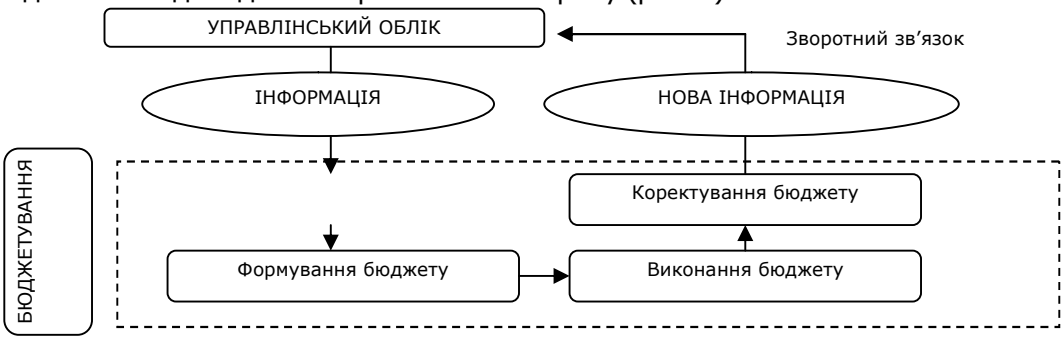

Рис. 3. Модель процесу бюджетування в ув'язці із управлінським обліком

Повноцінний взаємозв'язок управлінського обліку і бюджетування можливий за умови перенесення сукупності структури облікових об'єктів в модель бюджетування. Оскільки процес планування повинен включати в себе всі показники бізнес-процесів: доходи, витрати і фінансові показники та навіть їхні залишки, а головне, не тільки в розрізі носіїв витрат, а й у розрізі центрів витрат і центрів відповідальності.

Наявність планів за всіма напрямками діяльності на основі об'єктивних кошторисів і нормативів дозволить сформувати бюджет підприємства, який, у

свою чергу, розкриє структуру майбутніх фінансових результатів. В іншому випадку управління не буде повноцінним, оскільки інформаційною платформою для такого управління є план-фактні відхилення.

Виходячи з єдності бюджетно-облікових об'єктів, можна охарактеризувати бюджетування як процес розробки, виконання та аналізу планів щодо всіх бізнес-процесів підприємства, які дозволяють зіставити всі понесені витрати та отримані результати на всіх рівнях управління: носіям витрат, центрам витрат та центрам відповідальності. У результаті виходить, що процес складання операційних бюджетів можна трактувати як процес бухгалтерського планування. Таке уявлення про бухгалтерську діяльність вельми незвичне, тому що прикметник «бухгалтерський» однозначно асоціюється з терміном «облік», а не з терміном «планування». Але ж це не відповідає сутності управління, оскільки тут існує розрив управлінського циклу: є облік, але немає плану. Бюджетний підхід знімає назване протиріччя. Операційні бюджети (сукупно з фінансовими та інвестиційними) якраз і є планами (або прогнозами) майбутніх бухгалтерських звітів. Це і є головна перевага бюджетного підходу. При цьому калькуляційна концепція управлінського обліку стає вирішальною в систематичному плануванні на мікрорівні.

Незважаючи на суперечки серед науковців стосовно єдності та пріоритетності управлінського обліку та бюджетування, слід підкреслити важливість та необхідність цих управлінських інструментів для сучасного підприємства. Так, грамотне впровадження системи управління, заснованої на єдності управлінського обліку та бюджетування, сприяє ліквідації основних недоліків існуючих систем планування вітчизняних підприємств, а саме: управлінські рішення, прийняті на етапі планування, найчастіше необґрунтовані. Це неминуче, якщо структура планової інформації не відповідає обліковій або відсутній зв'язок між зібраними даними і реальними потребами управління. Навіть добре продуманий бюджет може бути «нереалізованим» на підприємстві, де відсутній порядок розподілу функцій між підрозділами та відповідальності між керівниками. За таких умов якісне планування не може існувати, оскільки осіб, які володіють інформацією і готові прийняти рішення, просто не існує. Таким чином, зв'язок обліку і бюджетування у системі управління підприємством дозволить приймати обґрунтовані управлінські рішення і прогнозувати свій фінансовий стан в умовах невизначеності ринкового середовища.

Список використаних джерел:

1. Атамас П.Й. Управлінський облі: [навч.посіб.] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440с.

2. Бирюлин Д.П. Постановка бюджетирования на промышленом предприятии / Д.П. Бирюлин // Финансовий менеджмент. – 2006. - №4. – С.15-19.

3. Бланк И.А. Управление прибылью. / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 1998 – 456с.

4. Нелюбова Н.Н. Бюджетирование в системе стратегыческого управленческого учета: сбор, анализ и использование стратегической информации / Н.Н. Нелюбова, И.В. Яркова // Весник ВолГУ (серия 3). – 2008. - №1. – С.69-74.

5. Попова Л.М. Бюджетирование на микро- и макроуровне: [учеб.пособ.] / Л.М. Попова. – М.: Дело и сервис. – 2009. – 358с.