

УДК 336.146

*Лищенко О.Г.,
к.е.н, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Олонець С.А.,
Запорізький національний технічний університет*

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УМОВАХ БЮДЖЕТУВАННЯ

Постановка проблеми. У сучасних нестабільних умовах ринкової економіки та цінової політики особливого значення набуває питання ефективного управління виробничими витратами та зниження собівартості продукції. Тому постає потреба пошуку та впровадження нових ефективних способів управління витратами, одним із яких є бюджетування. Цей процес ґрунтується на розробці та виконанні планових показників, що містяться у відповідних бюджетах. Тому вивчення проблем і перспектив щодо впровадження процесу бюджетування на підприємстві є досить актуальним питанням сьогодні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методичні аспекти з питання організації обліку витрат в умовах бюджетування досліджували такі науковці: А. С. Ломака [6], В. В. Іванова, В. В. Івата [3], Г. Г. Осадча, І. А. Шапиро, Н. Є. Довбуш [2], О. В. Даниленко, О. Є. Федорченко [7]. Однак дане питання потребує подальшого дослідження та удосконалення, а саме: визначення сутності та видів бюджетів, виявлення проблем та недоліків впровадження бюджетування на підприємствах, визначення етапів впровадження бюджетування, удосконалення організації обліку бюджетування витрат в сучасних умовах на підприємстві.

Постановка завдання. Метою статті є комплексне дослідження організації обліку витрат в умовах бюджетування, узагальнення особливостей процесу бюджетування витрат та формування рекомендацій щодо удосконалення системи бюджетування на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Управління витратами – це складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. В сучасних умовах управління витратами означає створення єдиної, раціональної чітко та безперебійно функціонуючої системи з певними цільовими установками та взаємопов'язаними елементами.

Система управління витратами має функціональний та організаційний аспект. Вона включає такі організаційні підсистеми, як пошук і виявлення факторів економії ресурсів; планування та бюджетування витрат за видами; облік і аналіз витрат тощо [5, с. 107].

На особливу увагу в системі управління витратами підприємства заслуговує бюджетування, яке, як свідчить практика, водночас має ряд переваг та не позбавлене недоліків, як показано на рис. 1:

ПЕРЕВАГИ	НЕДОЛІКИ
<ul style="list-style-type: none"> • Надає позитивну дію на мотивацію і настрій колективу • Дозволяє координувати роботу підприємства в цілому • Аналіз бюджетів дозволяє своєчасно вносити коригувальні зміни • Дозволяє вчитися на досвіді складання бюджетів минулих періодів • Дозволяє удосконалити процес розподілу ресурсів • Сприяє процесам комунікацій • Допомагає менеджерам низової ланки зрозуміти свою роль в організації • Дозволяє співробітникам-новачкам зрозуміти «напряму руху» підприємства • Служить інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів 	<ul style="list-style-type: none"> • Різке сприйняття бюджетів у різних людей • Складність та дорожня система бюджетування • Якщо бюджети не доведені до відома кожного співробітника, то вони не роблять практично ніякого впливу на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються виключно як засіб для оцінки діяльності працівників і виявлення помилок • Бюджети вимагають від співробітників високої продуктивності праці, а співробітники протидіють цьому, намагаючись мінімізувати свої навантаження, що призводить до конфліктів та зниження ефективності роботи • Протиріччя між досяжністю цілей і їх стимулюючим ефектом

Рис. 1. Переваги та недоліки процесу бюджетування на підприємстві

Джерело: складено авторами на основі [7, с. 38]

Розглянувши типову блок-схему зведеного бюджету промислового підприємства, приходимо до висновку, що її доцільно доповнити бюджетами витрат, щодо яких існує неточність їх визначення та обліку, а саме: маркетингових, трансакційних і логістичних витрат, як показано на рис. 2.

Бюджет маркетингових витрат – це фінансовий план маркетингу, що містить дані про витрати компанії на ведення маркетингової діяльності та доходи від маркетингових заходів: витрати на маркетингові дослідження ринків, на забезпечення конкурентоспроможності, на інформаційний зв'язок зі споживачами – рекламу; стимулювання збуту, виставки, ярмарки, організацію товарообігу та збуту. Він дозволяє аналізувати рівень запланованих і фактично отриманих доходів від маркетингової діяльності, запланованих і реально вкладених засобів у проведення маркетингових заходів компанії, на підставі аналізу будувати прогнози, підводити підсумки, розробляти план маркетингу та планувати інвестиції в маркетинг на наступний період [2, с. 244].

Бюджет трансакційних витрат – фінансовий план трансакцій, що містить дані про витрати компанії на ведення діяльності, пов'язаної з трансакціями та доходи від цих заходів: витрати на збір та обробку інформації; витрати на проведення переговорів і прийняття рішень; витрати з контролю; витрати на юридичний захист виконання контракту користування ринком; витрати, пов'язані з функціонуванням організаційної структури та системи управління; витрати на ведення управлінського обліку та планування (бюджетування) на підприємстві. Він дозволяє аналізувати рівень запланованих і фактично отриманих доходів від укладення угод, запланованих і реально вкладених засобів у заходи компанії пов'язаних із укладанням контрактів, на підставі аналізу будувати прогнози, підводити підсумки, розробляти план дій щодо укладання контрактів та планування вкладень на наступний період.

Бюджет логістичних витрат – це фінансовий план логістичної системи, що містить дані про витрати компанії, пов'язані з існуючими бізнес-процесами та операціями з переміщення матеріальних потоків: витрати, пов'язані з виконанням логістичних операцій – організації закупівлі, доставки, організації зберігання та доставки споживачеві. Він дозволяє аналізувати рівень запланованих і фактично отриманих доходів від ефективної організації логістичних операцій; запланованих і реально вкладених коштів у реалізацію логістичних операцій, на підставі аналізу будувати прогнози, підводити підсумки, розробляти ефективніші схеми логістичної системи та планувати витрати на наступний період.

Для раціональної побудови процесу бюджетування, як зазначає В. В. Івата, потрібно виконати такі завдання: побудова бюджетного регламенту; встановлення центрів відповідальності різних рівнів; визначення учасників процесу бюджетування [3, с. 2].

Розробка регламенту представляє собою опис процедур, правил і принципів бюджетування, щоб кожен працівник розумів, що представляє собою процес бюджетування, що стане першим кроком для досягнення мети і цілей підприємства.

Процес бюджетування повинен здійснюватись у тісній співпраці центрів відповідальності. Головною метою створення центрів відповідальності є більш чітка організація контролю і регулювання витрат, забезпечення чіткої персоніфікованої відповідальності за рівень окремих витрат на підприємстві [4, с. 1]. А саме, для ефективного обліку витрат важливим є впровадження бюджетування, що представляє собою складання кошторисів, обліку, контролю та аналізу їх

виконання за центрами відповідальності з деталізацією центрів витрат. Автоматизація даного процесу за допомогою відповідних програм, з урахуванням операційних бюджетів, дасть змогу знизити кількість помилок, своєчасно виявляти відхилення та аналізувати їх причини, що підвищить якість і оперативність прийняття управлінських рішень.

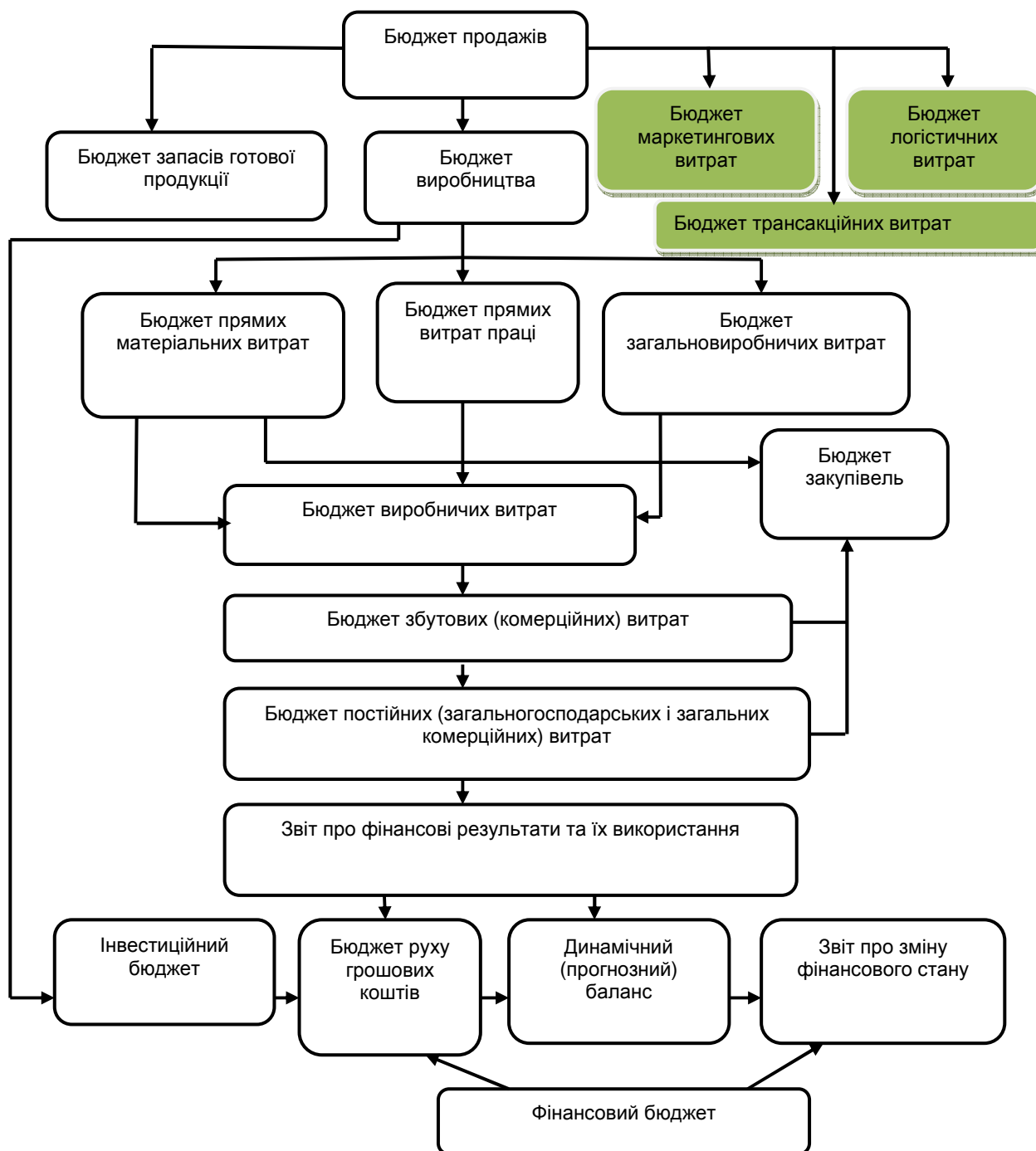


Рис. 2. Удосконалена типова блок-схема зведеного бюджету промислового підприємства
Джерело: доповнено [8, с. 13]

Для удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими витратами в умовах бюджетування розроблено технологічну складову організації бухгалтерського обліку виробничих витрат, яка включає формування виробничих витрат за центрами відповідальності з одночасним відображенням витрат за центрами витрат та місцями їх виникнення, що дозволяє розробляти бюджети та контролювати їх за окремими бюджетними одиницями (рис. 3).

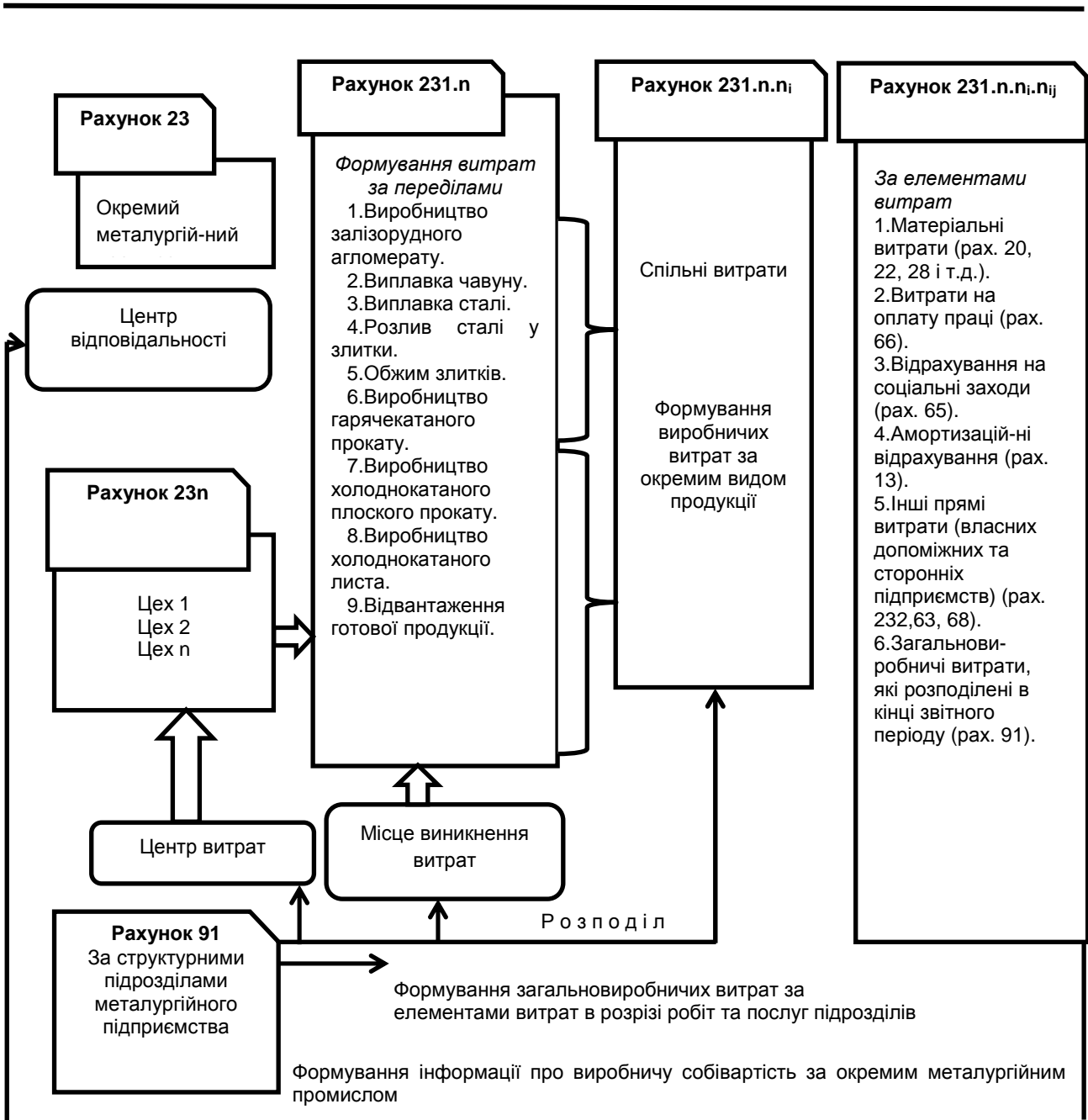


Рис. 3. Облікова модель формування виробничих витрат за бюджетними одиницями
 Джерело: розробка авторів на основі [1]

Виходячи з даної схеми, можна запропонувати аналітику рахунків виробничих витрат та готової продукції, який передбачає 4 основні рівні аналітичного обліку виробничих витрат за центрами відповідальності, де рахунок першого порядку – за металургійним промислом; рахунок другого порядку – за центрами витрат у розрізі цехів; рахунок третього порядку – за місцями виникнення витрат у розрізі переділів; рахунок четвертого порядку – за видами продукції (табл. 1).

З метою підвищення ефективності процесу контролю за рівнем та змінами виробничих витрат необхідним є здійснення аналізу собівартості реалізованої готової продукції за формою табл. 2, в якій можна проводити оцінку рівня та динаміки співвідношення планових, бюджетних і фактичних витрат за сумою та питомою вагою, виявлення відхилень для прийняття своєчасних управлінських рішень. Результати аналізу виробничих витрат дозволять обґрунтувати склад вагомих витрат, виявити суттєві відхилення та при необхідності скоригувати плановий показник.

Таблиця 1

Аналітика рахунків виробничих витрат та готової продукції

Рахунок 1-го порядку	Аналітичний рахунок 2-го порядку		Аналітичний рахунок 3-го порядку		Аналітичний рахунок 4-го порядку	
	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
23 «Виробничі витрати»	23п	«Виробничі витрати за цехом»	231.1	Виробничі витрати на виробку залізнорудного агломерату	231.1.1	Спільні витрати на виробництво продукту
			231.2	Виробничі витрати на виплавку чавуну	231.2.1	Спільні витрати на виробництво продукту
			231.3	Виробничі витрати на виплавку сталі	231.3.1	Спільні витрати на виробництво продукту
			231.4	Виробничі витрати на розлив сталі у злитки	231.4.1	Спільні витрати на виробництво продукту
			231.5	Виробничі витрати на обжим злитків	231.5.1	Спільні витрати на виробництво продукту
			231.6	Виробничі витрати на виробництво гарячекатаного прокату	231.6.2	Виробництво гарячекатаного прокату
			231.7	Виробничі витрати на виробництво холоднокатаного плоского прокату	231.7.3	Виробництво холоднокатаного плоского прокату
			231.8	Виробничі витрати на виробництво холоднокатаного листа	231.8.4	Виробництво холоднокатаного листа
26 «Готова продукція»	261	Гарячекатаний прокат				
	262	Холоднокатаний плоский прокат				
	263	Холоднокатаного лист				
93 «Витрати на збут»	931	Витрати на збут металургійної продукції				

Джерело: власна розробка авторів

Таблиця 2

Аналіз собівартості реалізованої готової продукції за виробничими витратами

№ п/п	Статті витрат	Плановий показник витрат	Бюджетні витрати		Фактичні витрати		Відхилення			
			сума, тис. грн	пит. вага, %	сума, тис. грн	пит. вага, %	за сумою		за пит. вагою	
							від бюджетних витрат	від планових витрат	від бюджетних витрат	від планових витрат
1	Собівартість реалізованої готової продукції всього, у т.ч:									
1.1										
....										
1.n										

Джерело: власна розробка авторів

Таким чином, за результатами дослідження питань з організації обліку виробничих витрат в умовах бюджетування:

1) удосконалено блок-схему зведеного бюджету промислового підприємства допоміжними бюджетами маркетингових, трансакційних та логістичних витрат;

2) розроблено облікову модель формування виробничих витрат за центрами відповідальності з одночасним відображенням витрат за центрами витрат та місцями їх виникнення, що дозволяє розробляти бюджети та контролювати їх за окремими бюджетними одиницями;

3) розроблено згідно облікової моделі формування виробничих витрат за бюджетними одиницями аналітику рахунків виробничих витрат;

4) з метою підвищення ефективності процесу контролю за рівнем та змінами виробничих витрат слід здійснювати аналіз собівартості реалізованої готової продукції за виробничими витратами згідно запропонованої таблиці, шляхом співвідношення фактичних, бюджетних і планових виробничих витрат.

Запропоновані шляхи удосконалення можуть бути використані на підприємстві при організації управлінського обліку витрат як для прийняття оперативних, так і стратегічних рішень щодо виробничих витрат з метою їх мінімізації.

Висновки з проведеного дослідження. Розумне впровадження процесу бюджетування значно підвищить якість з реалізації стратегій, так як стратегічні цілі будуть регламентовані і доведені до кожного структурного підрозділу, з'явиться можливість більш об'єктивно оцінити витрати за кожним центром відповідальності та здійснювати чітке їх планування, а автоматизація бюджетування дозволить знизити кількість помилок та підвищить якість і оперативність прийняття управлінських рішень.

Бібліографічний список

1. Вигівська І.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку виробничих витрат газодобувних підприємств в умовах бюджетування / І.М. Вигівська, О.А. Чухліб [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <https://docviewer.yandex.ua>.

2. Довбуш Н.Є. Концептуальні основи бюджетування на підприємствах малого та середнього бізнесу / Н.Є. Довбуш // Інноваційна економіка. - 2015. - № 3. - С. 242-247.

3. Івата В.В. Напрями вдосконалення бюджетного процесу на машинобудівному підприємстві / В.В. Івата [Електронний ресурс]. - Режим доступу : [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/19.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/19.pdf).

4. Калініченко М. Виділення центрів відповідальності як складова ефективного управління витратами / М. Калініченко [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=40524>.

5. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О.В. Крушельницька // Вісник ЖДТУ. - 2013. - № 1(51). - С. 107-115.

6. Ломака А.С. Бюджетування на підприємстві: проблеми та завдання / А.С. Ломака // Економічні проблеми сталого розвитку : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті проф. Балацького О.Ф. / [За заг. ред.: О.В. Прокопенко, О.В. Люльова]. - Суми : СумДУ, 2014. - Т.2. - С. 385-386.

7. Федорченко О.Є. Удосконалення системи бюджетування на підприємстві / О.Є. Федорченко // Економіка та держава. - 2015. - № 11. - С. 37-39.

8. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. - М. : Издательство «Дело и Сервис», 2001. - 544 с.

References

1. Vyhivska, I.M. and Chukhlib, O.A. "Ways to improve accounting production cost gas producing enterprises in the budgeting", available at: <https://docviewer.yandex.ua> (access date September 10, 2016).

2. Dovbush, N.Ye. (2015), "Conceptual basis of budgeting for small and medium businesses", *Innovatsiina ekonomika*, no. 3, pp. 242-247.

3. Ivata, V.V. "Directions of improve the budget process for machine building enterprise", available at: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/19.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/19.pdf) (access date September 10, 2016).

4. Kalinichenko, M. "Bold responsibility centers as part of effective cost management", available at: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=40524> (access date September 10, 2016).

5. Krushelnyska, O.V. (2013), "Improvement of cost management in enterprises", *Visnyk ZhDTU*, no. 1(51), pp. 107-115.

6. Lomaka, A.S. (2014), "Budgeting the company: problems and tasks", *Ekonomichni problem staloho rozvytku* [Economic problems of sustainable development], *Materialy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii, prysviachenoj pamiaty prof. Balatskoho O.F.* [Materials of International scientific-practical conference dedicated to the memory of prof. O.F. Balatskiy], SumDU, Sumy, Ukraine, Vol. 2, pp. 385-386.

7. Fedorchenko, O.Ye. (2015), "Improvement of budgeting at the enterprise", *Ekonomika ta derzhava*, no. 11, pp. 37039.

8. Shchiborshch, K.V. (2001), *Biudzhetrovanie deiatelnosti promyshlennykh predpriyatiy Rossii* [Budgeting activities of Russian industrial enterprises], Izdatelstvo "Delo I servis", Moscow, Russia, 544 p.

Лищенко О.Г., Олонець С.А. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УМОВАХ БЮДЖЕТУВАННЯ

Мета полягає у комплексному дослідженні організації обліку витрат в умовах бюджетування, узагальненні особливостей процесу бюджетування витрат та формуванні рекомендацій щодо удосконалення системи бюджетування на підприємстві.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети в статті використано методи: індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, системний підхід - для з'ясування економічної сутності бюджетування, визначення місця виробничих витрат у системі бюджетування та ефективності управління; табличний і графічний - для наочного зображення поданих даних; абстрактно-логічний - для узагальнення теоретичних положень, формування висновків та пропозицій. На основі методів аналізу та синтезу зроблено висновки щодо доцільності та можливості практичного використання результатів дослідження.

Результати. Удосконалено блок-схему зведеного бюджету промислового підприємства допоміжними бюджетами маркетингових, трансакційних та логістичних витрат. Розроблено облікову модель формування виробничих витрат за центрами відповідальності з одночасним відображенням витрат за центрами витрат та місцями їх виникнення, а також відповідну аналітику рахунків виробничих витрат. Запропоновано здійснювати аналіз виробничих витрат шляхом співвідношення фактичних, бюджетних і планових виробничих витрат.

Наукова новизна. Запропонована методика та порядок обліку виробничих витрат в умовах бюджетування направлена на підвищення якості реалізації стратегій, так як стратегічні цілі будуть регламентовані і доведені до кожного структурного підрозділу, з'явиться можливість більш об'єктивно оцінити витрати за кожним центром відповідальності та здійснювати чітке їх планування.

Практична значущість полягає в тому, що основні положення даного дослідження у формі практичних рекомендацій можуть бути використані на підприємстві при організації управлінського обліку витрат з метою їх мінімізації.

Ключові слова: бюджетування, стратегічне планування, бюджет, операційні бюджети, фінансові бюджети, інвестиційні бюджети, центри витрат, аналіз.

Lyshchenko O.H., Olonets S.A. ORGANIZATION OF ACCOUNTING COSTS UNDER BUDGETING

Purpose is to study of the complex cost accounting in terms of budgeting, the compilation features budgeting process and forming recommendations for improving the system of budgeting in the company.

Methodology of research. To achieve this goal the article used methods: induction and deduction, theoretical synthesis, systematic approach - to determine the economic substance of budgeting, determining the location of production costs in the system of budgeting and management efficiency; tabular and graphical - for visual images submitted data; abstract-logical - to summarize theoretical propositions, formulated conclusions and proposals. Methods of analysis and synthesis of conclusions on the feasibility and possibility of practical use of research results.

Findings. Improved flowchart consolidated budget subsidiary budgets industrial enterprise marketing, transaction and logistics costs. Developed accounting model of production costs by responsibility centers with simultaneous display of costs for cost centers and their places of origin, and corresponding analytics account production costs. Proposed to analyze the production cost by the ratio of actual, budget planning and spending precious.

Originality. The proposed method and procedure for accounting production costs in terms of budgeting aimed at improving the quality of implementation strategies, as well as strategic goals will be regulated and brought to each business unit, will be able to more accurately estimate the costs for each center of responsibility and make clear their planning.

Practical value is that the main provisions of the study in the form of practical recommendations can be used by the company in the organization of management accounting costs in order to minimize them.

Key words: budgeting, strategic planning, budgeting, operational budgets, financial budgets, investment budgets, cost centers, analysis.

Лыщенко Е.Г., Олонець С.А. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Цель состоит в комплексном исследовании организации учета затрат в условиях бюджетирования, обобщении особенностей процесса бюджетирования расходов и формировании рекомендаций по совершенствованию системы бюджетирования на предприятии.

Методика исследования. Для достижения поставленной цели в статье использованы методы: индукции и дедукции, теоретического обобщения, системный подход - для выяснения экономической сущности бюджетирования, определения производственных затрат в системе бюджетирования и эффективности управления; табличный и графический - для наглядного изображения представленных данных; абстрактно-логический - для обобщения теоретических положений, формирования выводов и предложений. Методами анализа и синтеза сделаны выводы о целесообразности и возможности практического использования результатов исследования.

Результаты. Усовершенствована блок-схема сводного бюджета промышленного предприятия вспомогательными бюджетами маркетинговых, трансакционных и логистических расходов. Разработана учетная модель формирования производственных затрат по центрам ответственности с одновременным отражением расходов по центрам затрат и местам их возникновения, а так же соответствующую аналитику счетов производственных затрат. Предложено осуществлять анализ производственных затрат путем соотношения фактических, бюджетных и плановых производственных затрат.

Научная новизна. Предложенная методика и порядок учета производственных затрат в условиях бюджетирования направлена на повышение качества реализации стратегий, так как стратегические цели будут регламентированы и доведены до каждого структурного подразделения, появится возможность более объективно оценить затраты по каждому центру ответственности и осуществлять четкое их планирование.

Практическая значимость заключается в том, что основные положения данного исследования в форме практических рекомендаций могут быть использованы на предприятии при организации управленческого учета затрат с целью их минимизации.

Ключевые слова: бюджетирование, стратегическое планирование, бюджет, операционные бюджеты, финансовые бюджеты, инвестиционные бюджеты, центры затрат, анализ.