

АДАПТАЦІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДО ПОТРЕБ БЮДЖЕТУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

***С. В. Додонов, кандидат економічних наук
Кримський агротехнологічний університет***

Розглянуто методичні питання інформаційного обґрунтування процесу бюджетування на підприємстві. Особливу увагу зосереджено на визначенні методу формування витрат. Обґрунтовано доцільність застосування нормативного «директ-костингу».

Інформаційне забезпечення бюджетування, методи калькулювання, директ-костинг, нормативний метод.

Усі компоненти бюджетного процесу, які є складовими інфраструктури системи бюджетування на підприємстві, спираються на систему облікової інформації. Вона, у свою чергу, базується на інформації бухгалтерського (управлінського) обліку, тому що саме в цій системі, значною мірою, розкриваються можливості технології бюджетування, його управлінські функції – планування, аналіз, контроль. Розробка зазначених аспектів є основою підвищення фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства. Нині на більшості вітчизняних підприємств бухгалтерський облік організований таким чином, що інформація, яка міститься у ньому, непридатна для аналізу та оперативного управління витратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні питання організації процесу бюджетування в межах управлінського обліку широко розглянуто в працях закордонних економістів, таких як К. Друрі, Я. В. Соколов, Ч. Т. Хорнгрен, В. Є. Хруцький та багато інших. Однак існування національних особливостей управління, а також системи обліку і звітності не дають змоги застосувати західні концепції до умов діяльності вітчизняних підприємств. Питання бюджетування розкривали у своїх працях багато вітчизняних вчених, серед яких варто відзначити М. Д. Білик, В. П. Завгороднього, С. В. Івахненкова, С. Ковтуна та ін.

Мета дослідження – визначення оптимальної системи обліку витрат із урахуванням вимог бюджетування.

Виклад основного матеріалу. Інформація управлінського обліку призначена для внутрішнього управління підприємством і має конфіденційний характер. Необхідно відзначити доцільність інтеграції методів управління в єдину систему управлінського обліку, що було не так ефективно в умовах централізовано керованої економіки. Цю проблему можна вирішити шляхом створення на великих підприємствах служби управлінського обліку, а на малих підприємствах ввести посаду бухгалтера-аналітика.

На основі діючої системи бухгалтерського обліку впровадження бюджетування є дуже проблематичним. Водночас, бюджетування, будучи частиною системи управління, спирається, насамперед, на широкий спектр інформації. Такого роду інформацію на підприємстві генерують тільки дані бухгалтерського обліку, і система бюджетування повинна будуватися на її основі. Отже, бюджетування потребує спеціальної настройки бухгалтерського обліку під рамки управлінського.

У бюджетуванні інформація про витрати розглядається, насамперед, з точки зору можливості оперативного управління ними, обчислення собівартості продукції за певний проміжок часу – з метою зіставлення її з ринковою ціною і визначення фінансового результату. При управлінні витратами в бюджетуванні на основі маржинального підходу можна зіткнутися з безліччю проблем, ключові з яких: непідготовленість системи бухгалтерського обліку, відсутність необхідної інформації для проведення комплексу аналітичних процедур. Це пов'язано, головним чином, із нерозвиненістю існуючої системи обліку і калькулювання витрат, що мало адекватна до ринкових умов.

Протягом багатьох років у нашій країні діє переважно калькуляційний («котловий») метод обліку витрат (відомий за кордоном як абзорпшен-костинг), заснований на поділі витрат на прямі й непрямі, і формуванні повної собівартості продукції. Лише близько 10% бухгалтерів викорис-товують нові облікові системи. Це свідчить про те, що на переважній більшості підприємств відсутні умови для впровадження нових інформаційно-управлінських технологій. Як і раніше, облік на даних підприємствах зводиться тільки лише до забезпечення достовірної калькуляції одиничного продукту (констатації фактів), при цьому нехтуються широкі аналітичні можливості управління витратами.

Система обліку з метою бюджетування на підприємстві повинна повністю, і головне оперативно, задовольняти інформаційні потреби апарату управління. Тільки тоді можна говорити про ефективність даної системи. Тому традиційний бухгалтерський облік повинен бути модифікований з урахуванням цих потреб.

Однією з модифікацій традиційної системи калькулювання є система «директ-костинг». Її суть полягає в тому, що собівартість враховується і планується тільки в частині змінних витрат, тобто, лише змінні витрати розподіляються по носіях витрат. Частину витрат (постійні витрати) збирають на окремому рахунку, в калькуляцію не включають і періодично списують на фінансові результати, тобто, враховують при розрахунку прибутків і збитків за звітний період.

Основна проблема реалізації системи директ-костинг: з одного боку, держава дає дозвіл на ведення обліку за системою директ-костинг, з іншого – обмежує можливість її повного застосування, оскільки в категорію умовно-постійних витрат включаються не всі постійні витрати, а лише дуже незначна їх частина, що в принципі робить недоцільним застосування даної системи підприємствами.

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, метод директ-костинг рекомендований до застосування у внутрішньому обліку для проведення техніко-економічного аналізу, бюджетування і для прийняття управлінських рішень. Однак в англійських країнах (США, Австралія) директ-костинг є основою складання пакета зовнішньої звітності і роз-рахунку податків.

Вочевидь переваги методу обліку витрат за системою директ-костинг повинні лягти в основу постановки бюджетування. Надійна система обліку витрат як основа для бюджетування має на увазі правильне відображення і застосування інформації, що генерується методом директ-костинг, на бухгалтерських рахунках. Нині практично всі сільськогосподарські підприємства ведуть облік витрат традиційним методом відповідно до галузевих рекомендацій, згідно з якими прямі витрати збираються на рахунок 23 «Виробництво», непрямі враховуються на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати» і 92 «Адміністративні витрати». Потім, наприкінці звітного періоду, з метою визначення фактичної собівартості продукції, загальновиробничі витрати розподіляються на рахунок 23 «Виробництво».

Водночас, у фінансовому обліку сільськогосподарських підприємств існують певні, досить значні особливості, формування собівартості готової продукції. Зокрема, П(с)БО 30 «Біологічні активи» вимагає оцінювати готову продукцію сільськогосподарського виробництва в момент її оприбуткування винятково за справедливою вартістю. Таким чином, фінансовий результат від реалізації готової продукції у фінансовій звітності перетвориться в результат від операційної діяльності підприємства в цілому, а не саме від реалізації (оскільки різниця між фактичними витратами, відображеними в дебеті рахунку 23 і справедливою вартістю продукції, що відображена в кредиті цього рахунку, відноситься на доходи або витрати від первісного визнання, які, відповідно до порядку їх відображення у Звіті про фінансові результати, і формують фінансовий результат операційної діяльності).

Таким чином, говорити про формування фактичної собівартості продукції в системі фінансового обліку, а також про доцільність використання того чи іншого методу розподілу загальновиробничих витрат в ньому, немає сенсу. Отже, для обґрунтування оперативних рішень інформація фінансового обліку непридатна.

Проблемними моментами в такій системі обліку, з позиції оперативності та ефективності управління, є те, що:

- по-перше, у сільськогосподарському виробництві фактичний фінансовий результат визначається один раз наприкінці звітного (фінансового) року, тим самим управляти витратами, а тим більше контролювати їх, видається дуже важким з огляду на застарівання інформації;

- по-друге, розподіл витрат – процес дуже трудомісткий, потребує ефективної бази розподілу, якої, як зазначають багато економістів, дійсно не існує;

- по-третє, і це найголовніше, не дотримується основний принцип ринкової економіки: важлива оцінка тільки самого реалізованого продукту,

а не всієї вартості підприємства, закладеної в його оцінці, тобто, реалізований продукт повинен бути максимально конкурентоспроможний на ринку.

У сучасних умовах сільськогосподарські організації починають відчувати дедалі більшу потребу в отриманні всебічної інформації про госпо-дарські процеси. Цим пояснюється необхідність створення системи управлінської інформації для бюджетування, що заснована на даних, одержуваних у процесі обліку витрат і валової продукції підприємства. Дані виробничого обліку повинні давати вичерпну інформацію для оцінки вартості продукції, порівняльного план-факт аналізу.

Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції повинні бути гнучкими, простими в застосуванні та оперативними. При цьому оперативність інформації важливіша за її абсолютну точність (абсолютно точну калькуляцію в рослинництві отримати практично неможливо). На практиці при прагненні до точної облікової інформації про собівартість відбувається зворотне, тобто інформація, отримана в результаті обліку повних витрат, стає малопридатною для оперативного управління в поточному звітному періоді.

За системи директ-костинг зіставляється інформація управлінського і фінансового обліку, необхідна для оперативного прогнозування, поточного аналізу й планування. Впровадження в практику обліку системи директ-костинг дозволить пов'язати результати діяльності організації та її структурних підрозділів за системою «витрати – випуск – результат», яка є відправною точкою моделювання зведеного бюджету. Це особливо важливо в сільському господарстві, де період виробництва тривалий і інші системи обліку не дозволяють повністю вирішити питання поточного аналізу та оперативності інформації, зниження трудомісткості обліку, що зумовлені розподілом витрат на обслуговування виробництва та управління ним.

Для того, щоб остаточно вирішити ці проблеми, систему директ-костинг можна використовувати в поєднанні з нормативним методом обліку витрат. Зауважимо, що не можна, як це часто відбувається у вітчизняній літературі, трактувати «директ-костинг» та нормативну систему обліку витрат, як дві рівноцінні системи обліку. Ці концепції обліку лежать в різних площинах і не суперечать одна одній, а отже, можуть бути об'єднані в одну систему комплексного «нормативного директ-костингу».

За визначенням, і нормативний облік витрат, і директ-костинг націлені на вирішення, у першу чергу, завдань управлінського планування. Тому комплексний «нормативний директ-костинг» найвищою мірою відповідає вимогам системи бюджетування. Поза бюджетним процесом ведення комплексного нормативного обліку втрачає сенс і призводить тільки до зайвих витрат для підприємства. Саме деталізація, алгоритм, галузеві та інші особливості аналізу й планування бюджету визначають вимоги до змісту і форми подання (структури) облікової інформації.

Сутність нормативного методу полягає в роздільному обліку витрат за встановленими нормами. Відхилення від норм враховується таким чином, щоб можна було виявити їх причини, місце виникнення, винних

осіб, а також вплив цих відхилень на собівартість продукції. Відхилення фіксуються у вигляді економії або перевитрат. Природно, що відхилення від встановлених норм витрат показують, як дотримується технологія виробництва, встановлені норми витрат насіння, добрив, кормів, витрат праці тощо. Тому головним завданням нормативного методу обліку витрат у сільськогосподарському виробництві є своєчасне виявлення і запобігання нераціональному витрачання коштів, визначення внутрішніх резервів і зміцнення комерційного розрахунку на підприємстві та його структурних підрозділах.

Система обліку «нормативний директ-костинг» якнайкраще враховує всі принципи бюджетування, саме розрахунок бюджетних показників нормативного методу є основою бюджетування. Керівництво підприємства може оперативно втручатися протягом господарських процесів і ефективно управляти ними. Таким чином, застосування нормативного методу в поєднанні з директ-костингом має такі переваги:

1. Простота і менша трудомісткість розрахунку нормативів. Змінні витрати визначають як витрати виробництва, що залежать від конструкції, складу, технології виробництва продукції, постійні витрати розраховують як витрати періоду. Істотно спрощується планування, облік і контроль, в результаті собівартість стає більш доступною для розгляду.

2. У системі директ-костинг відхилення залежать тільки від рівня фактичних постійних витрат за звітний період. Підвищується адресність та відповідальність за відхилення. Підрозділи підприємства, які не можуть вплинути на обсяг виробництва і продажів, не відповідають і за пов'язані з цим відхилення у витратах з обслуговування виробництва й управління.

3. За використання директ-костингу посилюється контроль витрат підприємства: контроль змінних витрат на основі нормативу їх величини більш логічний і природний, ніж за іншими критеріями. При цьому враховуються особливості кожного виду продукції і технології її виробництва. Контроль постійних витрат з використанням нормативів, розрахованих, виходячи з тривалості періоду, також здається більш обґрунтованим, ніж за іншими критеріями, оскільки вони залежать, у першу чергу, від тривалості звітного періоду.

4. Директ-костинг націлює підприємство на досягнення максимально можливого рівня продажів, оскільки тільки в цьому випадку можна отримати найбільший прибуток.

5. Можливість розрахунку ставки покриття (маржинального доходу) дасть змогу більш оперативно і обґрунтовано корегувати ціни і тим самим своєчасно реагувати на зміну умов ринку, поведінку покупців, визначати межу рентабельності продажів.

При впровадженні моделі «нормативний директ-костинг» трудомісткість обліку витрат зростає несуттєво, а оперативність інформації як первинного, так і бухгалтерського обліку підвищується і, отже, краще виконуються їх контрольні функції щодо управління виробництвом.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У разі застосування нормативного директ-костингу як основи інформаційного забезпечення процесу бюджетування на вітчизняних підприємствах докорінно змінюється порядок діючого обліку витрат: по-перше, об'єктами бухгал-терського обліку стають не всі фактичні витрати за статтями, а тільки відхилення від нормативних (планових) їх величин; по-друге, об'єктами аналітичного, обліку витрат у первинних підрозділах при колективних формах організації та оплати праці стають етапи технологічних процесів за структурними одиницями (бригадами, ланками та ін.). Однак в організаціях, які використовують облік витрат по структурних підрозділах наприкінці року для обчислення собівартості продукції, витрати за статтями розподіляють на окремі об'єкти виробництва пропорційно нормативним витратам, що при обчисленні собівартості призводить до спотворення її величини. Крім того, з огляду на зазначену причину, знижується контроль витрат у підрозділах.

Список літератури

1. Білик М. Д. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання : навч. посіб. / М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2013. – 689 с.
2. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. – Х. : Фактор, 2005. – 340 с.
3. Соколов Я. В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 50–52.
4. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. [под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
5. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке планирования / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 464 с.

Рассмотрены методические вопросы информационного обоснования процесса бюджетирования на предприятии. Особое внимание уделено определению метода формирования расходов. Обоснована целесообразность применения нормативного «директ-костинга».

Информационное обеспечение бюджетирования, методы калькулирования, директ-костинг, нормативный метод.

The article describes the methodological issues of information justify the budgeting process in the enterprise. Special attention is given to determining the method of formation expenses. The expediency of application of normative «direct costing».

Dataware budgeting, methods of calculation, direct costing, standard method.