

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.10.56](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.10.56)

УДК 657

*В. В. Волошина-Сідей,
кандидат економічних наук, старший викладач кафедри фінансів та обліку,
Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського, м. Миколаїв
ORCID: 0000-0002-4772-7261*

ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ФІНАНСОВОГО ТА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З ВИКОРИСТАННЯМ МЕТОДИКИ БЮДЖЕТУВАННЯ

*V. V. Voloshina-Sidey
PhD in Economic sciences, Senior Lecturer, Department of Finance and Accounting, Mykolaiv
National University of V. Sukhomlynsky, Mykolaiv*

FORMATION OF MECHANISMS OF CORRELATION OF FINANCIAL AND MANAGEMENT ACCOUNTING OF OPERATING EXPENSES USING THE BUDGETING TECHNIQUE

У статті доведено необхідність формування дієвих систем обліку та контролю витрат як складової системи управління організацією в умовах нестабільного економічного та правового базису в Україні. Доведено, що в результаті їх взаємоузгодженого застосування забезпечується створення об'єктивної й своєчасної інформації про склад і динаміку витрат, що в остаточному підсумку веде до успішного функціонування організації на основі прийняття оптимальних управлінських рішень поточного й перспективного характеру. Проаналізовано взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку операційних витрат діяльності підприємства. Представлено підходи щодо застосування сучасної методики бухгалтерського та управлінського обліку витрат та запропоновано методику розроблення облікової політики підприємства. Досліджено необхідність розробки бюджетів витрат, що дасть змогу здійснювати групування витрат, як за процесами, так і за елементами витрат. Запропоновано систему необхідних заходів для вдосконалювання аналітичного забезпечення бюджетування витрат діяльності підприємств. Узагальнено результати проведеного дослідження.

The article proves the necessity of forming effective accounting and cost control systems as an integral part of organizational management in the conditions of an unstable economic and legal basis in Ukraine. It is implemented that because of their consistent application, the creation of objective and timely information on the composition and dynamics of costs is ensured, which ultimately leads to the successful functioning of the organization based on making optimal management decisions of the current and future nature. The article discusses the relationship between financial and management accounting of operating expenses of the enterprise. Approaches to the application of modern accounting and management accounting methods are

presented, and a method for developing accounting policies of an enterprise is proposed. The necessity of development of expenditures budgets is investigated, which will allow carrying out grouping of expenses, both by processes and by cost elements.

A system of necessary measures is proposed to improve the analytical support for budgeting the costs of the activity of enterprises. Offer structural organization of analytical system that includes totality of processes, aim of organization of that is satisfaction of informative necessities of users by converting primary information into resulting administrative information in accordance with set of normatively legal, methodical and organizational providing at the use of necessary resources. The stages of forming a subsystem of data ware of a control system by the charges of operating activity are systematized as registration policies of the enterprise. Base and specific requirements are described to the information moldable control system by charges based on budgeting of items of expenses, set priority of quality descriptions of information on the charges of the activity of the enterprise, oriented to the acceptance of administrative decisions. Therefore, proposing and summarizing the work and management of processing at the enterprise is a necessary component of effective management. The results of the conducted research are summarized.

Ключові слова: операційні витрати; бюджетування витрат; управлінський облік; процесний підхід; система.

Key words: operating costs; cost budgeting; management accounting; process approach; system.

Постановка проблеми. Ефективно управляти діяльністю підприємства можна лише володіючи достовірною, повною і детальною інформацією про наявність і використання ресурсів. Тому бухгалтерський облік витрат займає особливе місце в системі управління, оскільки на основі облікових даних попередніх періодів здійснюється процес планування господарської діяльності, аналіз і контроль досягнутих результатів, регулювання виявлених відхилень з урахуванням обсягів випуску продукції та визначення її собівартості. За останні десятиліття на підприємствах України, за умов нестабільності економічного та правового базису, відбулися системні зміни, що визначили потребу в істотній модернізації функціонування облікових та управлінських механізмів обліку та контролю витрат діяльності. Глобальні процеси у світовій економіці, що динамічно розвивається, поява нових, а також інтегрування існуючих об'єктів управління, надання їм самостійності у виборі організаційно-правових форм і форм власності, трансформація сформованих зовнішніх і внутрішніх господарських зв'язків, можна розглядати як передумови впровадження системи якісного управління витратами, розрахованої на багатоваріантність галузевих управлінських рішень.

На сучасному етапі розвитку економіки України питання формування в системі управління якісної та своєчасної економічної інформації стосовно витрат діяльності, як одного з основних показників, здобувають особливу значимість. Система фінансового та управлінського обліку витрат діяльності підприємств повинна існувати у неперервному взаємозв'язку та доповненні одна до одної. Однак, на жаль, в реаліях українського підприємництва, цього не відбувається, особливо на рівні малого та середнього бізнесу. Ця проблема постає у зв'язку з необов'язковістю ведення управлінського обліку в Україні та постійною економією ресурсів на впровадження якісної системи, саме управлінського обліку. Більшість невеликих підприємств України взагалі не мають відділу управлінського обліку, не розуміючи важливості та можливостей даної системи, керівництво не враховує майбутні економічні вигоди від її впровадження. Тому облік витрат діяльності підприємства, в більшій мірі, розрахований на вимогу фінансового та податкового обліку витрат, не зважаючи на можливості планування та контролю з боку управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Формування дієвих систем управлінського та фінансового обліку витрат як складової системи управління організацією в сучасних умовах є одним з основних наукових завдань, що мають високе практичне значення. Цінність даних досліджень обумовлена тим, що в результаті їх застосування забезпечується створення об'єктивної й своєчасної інформації про склад і динаміку витрат, що в остаточному підсумку веде до успішного функціонування фірми на основі прийняття оптимальних управлінських рішень поточного й перспективного характеру. Вивчення даної проблематики час від часу поставало у працях теоретиків та практиків сучасності: З.В. Гуцайлюка, А.М. Герасимовича, В. Дерія, В.Б. Івашкевича, О.В. Карпенко, В.О. Ластовецького, О. Мачулки, А. Моссаковського Л.В. Нападовської, В.Ф.Палія, А.А. Протопопенко, М.С. Пушкара, Г.В. Савицької, В.К. Савчука, Г.О. Соболя, Шевчука О.В., М.Г. Чумаченка та інших відомих вчених.

Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій з формування механізмів взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку витрат операційної діяльності з використанням методики бюджетування витрат з урахуванням організаційно-економічних особливостей підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ситуація неефективного використання можливостей системи управлінського обліку малим та середнім бізнесом створила необхідність пошуку найбільш ефективної взаємодії всіх бізнес-процесів підприємств для оптимізації витрат і створення науково-методичного апарату формування «гнучкого» механізму управління витратами. Одним з інструментів досягнення цього завдання є бюджетування. Дослідження сучасної наукової бази бюджетування, бухгалтерського обліку й аналізу витрат показує, що в українській економічній науці і практиці сучасного періоду ще не сформувалася комплексна система засобів, методів бюджетування витрат діяльності.

Відсутній механізм аналітичного забезпечення бюджетування витрат, як погодженої системи цілей, критеріїв, умов, методів оцінки показників витрат підприємств у корпоративній системі. Проблемою залишається й створення системи інформаційної підтримки аналітичного забезпечення, побудованої на: конкретних правилах облікової й аналітичної взаємодії складових системи управління витратами із зовнішнім середовищем і між собою; організаційних і фінансових обмеженнях діяльності підприємств; методах використання важелів і стимулів зниження витрат.

Інформаційні дані про фінансово-господарську діяльність підприємства, отримані в процесі обліку, перетворюються в первинну інформацію, яка являє собою інформаційні дані, які в результаті їх обробки перетворюються в результатну інформацію, що міститься у звітах. Ця результатна інформація являє собою аналітичний інформаційний блок, що є базою для аналізу. У результаті аналізу облікової інформації виробляється результатна аналітична інформація.

Під «аналітичним забезпеченням бюджетування» розуміється сукупність інструментів і методів обліку й аналізу, що дозволяють формувати інформаційний ресурс бюджетування для визначення причинно-наслідкових зв'язків, що виникають у процесі управління витратами й підтримки стабільного функціонування економічної системи корпоративного об'єднання і її об'єктів у майбутньому [4].

Сучасні перетворення підприємств, обумовлені появою великого числа постачальників сировини, матеріалів, необхідністю визначення оптимальної вартості продукції, що передбачає відшкодування понесених витрат й одержання позитивного фінансового результату, вимагають наявності своєчасної й надійної інформації про фактично здійснені витрати на кожному виділеному етапі технологічного ланцюжка (облікове забезпечення), а також про фактори, що вплинули на рівень здійснених витрат і на відхилення бюджетних показників від фактичних (аналітичне забезпечення). Дана інформація, що є основою для формування планової собівартості продукції підприємств на кожній стадії бізнесу, повинна носити «наскрізний» характер, а система показників повинна бути єдиною для формування на цій основі оперативних і стратегічних бюджетів витрат. З метою здійснення даного завдання необхідна єдина система показників по витратах на етапі обліку, аналізу, бюджетування в розрізі місць виникнення, статей й елементів витрат, центрів фінансової відповідальності, формованих по всіх етапах технологічного ланцюжка [1].

Основним напрямком реформування існуючого аналітичного забезпечення системи бюджетування витрат виступає використання процесного підходу до організації бюджетування витрат із переорієнтацією його на досягнення стратегічних цілей. Даний підхід передбачає формування інформації про витрати в системі обліку й аналізу по процесах, виділених в окремий бізнес, що визначає певні економічні результати підприємства, а також його стратегічний бюджет.

Для вдосконалення аналітичного забезпечення бюджетування витрат діяльності підприємств можна запропонувати наступний перелік заходів:

- визначення ролі та значення бюджетування в системі управління витратами як у цілому по виду діяльності операційної системи підприємства, так і по кожній зі складових даного процесу;
- необхідно здійснити зміну організаційної структури аналітичної, планово-фінансової, бухгалтерської служб, визначення центрів фінансової відповідальності по наданню необхідної інформації;
- здійснення безпосереднього самого бюджетування витрат, що передбачає розробку показників бюджетів, інтегрованих з інформаційною й організаційною структурами управління витратами, а також із системою фінансового обліку й аналізу показників витрат по всьому процесу виробництва;
- розробка ідентичних вимог по наданню інформації обліку, аналізу й бюджету витрат на кожній стадії фінансового обліку витрат по виробництву продукції і створення на цій основі системи аналітичних рахунків, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань та відповідно до затвердженого в Обліковій політиці підприємства Робочого плану рахунків;
- розробка зведеного стратегічного бюджету витрат по виробництву продукції на основі наявної управлінської інформації й результатів аналізу господарської діяльності.

Для розробки бюджету витрат необхідно здійснювати групування витрат, як за процесами, так і за елементами витрат, що дасть змогу групувати витрати та визначати за рахунок яких статей відбуваються формування загальної суми витрат, за рахунок чого відбуваються відхилення і які саме центри відповідальності за них відповідають.

Впровадження бюджетування витрат на малих та середніх підприємствах повинне

супроводжуватися розробкою відповідного розділу Облікової політики, що передбачає вибір центрів відповідальності, організацію фінансового й управлінського обліку витрат по виробництву продукції, процедур консолідації інформації і визначення фінансових результатів. Необхідно розробити елементи облікової політики витрат для цілей фінансового й управлінського обліку, які дозволять використати єдину систему документування витрат (первинного спостереження) для цілей фінансового й управлінського обліку; прийняти єдиний робочий план рахунків і систему відбиття витрат і сформувати інформацію для використання різних рівнів субрахунків по рахунках обліку витрат, що забезпечить необхідний і достатній ступінь деталізації інформації про витрати залежно від поставлених завдань і цілей управління [2].

Для цілей поєднання та взаємоузгодження фінансового та управлінського обліку необхідно розробити нову модель формування облікової політики, у якій будуть визначені пріоритети для прийняття рішень по обґрунтуванню вибору варіантів і способів обліку. Елементи цієї моделі повинні бути сформовані на основі аналізу динаміки розвитку законодавчо-нормативного базису у сфері фінансового й управлінського обліку та системи внутрішніх нормативних документів суб'єктів господарювання, що послужить основою для розробки методичних, організаційно-технічних положень облікової політики, орієнтованих на оптимізацію витрат (рис. 1).



Рис. 1. Формування облікової політики управління витратами підприємства [2]

При розробці системи управлінського обліку для усунення недостатньої інформативності, на підприємствах необхідно здійснювати облік витрат таким чином, щоб забезпечити їх аналітичну деталізацію одночасно як за статтями витрат, так і за центрами відповідальності з виділенням відповідної групи рахунків управлінського обліку, це необхідно прописати в Наказі про облікову політику. Запропоновані елементи Облікової політики як інструмента ефективного управління витратами, що дозволяють формувати облікову інформацію, умови визнання і оцінки витрат для цілей управління витратами з дотриманням вимог чинного

законодавчо-нормативного поля, представлені у таблиці 1.

Таблиця 1.
Елементи облікової політики як інструмента управління витратами підприємства

Елементи	Облікова політика	
	для цілей фінансового обліку	для цілей управлінського обліку
1 Порядок відображення господарських операцій	Метод подвійного запису	Простий та подвійний запис
2 Розробка робочого плану рахунків	План рахунків розроблений на основі Плану рахунків активів, капіталу та зобов'язань	На основі Плану рахунків активів, капіталу та зобов'язань, з обов'язковою детальною аналітикою
3 Документальна підстава для відбиття в обліку	Типові форми первинних документів бухгалтерського обліку	Бухгалтерські первинні документи, розрахункові й нормативні показники, плани
4 Визначення моменту визнання доходу	Метод нарахування Касовий метод (для малих та мікро підприємств)	Метод нарахування й касовий метод (можливе одночасне застосування)
5 Метод обліку витрат і калькулювання собівартості	Метод повних витрат, калькуляція фактичної собівартості	Процесний і передільний методи
6 Визначення ліміту вартості майна, що підлягає обліку в складі малоцінних засобів	Всі об'єкти засобів праці із тривалим періодом використання (більше року) і вартістю не більше 6000 грн. враховувати в складі МЗ (дасть змогу поєднати не тільки фінансовий та управлінський облік, а й податковий)	
7 Строк списання вартості основних засобів	Строк корисного використання основних засобів, з урахуванням класифікації, передбаченої Податковим Кодексом України	Класифікація основних засобів по технологічних операціях на основі типової класифікації основних засобів для правильного включення амортизаційних відрахувань у витрати. Пропонується теж орієнтуватися до вимог ПКУ.
8 Склад і класифікація витрат	По елементах і статтях, основних і накладних витратах	По технологічних операціях, по основних і накладних витратах
9 Метод нарахування амортизації	Лінійний спосіб; спосіб зменшеного залишку; спосіб списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт, послуг); спосіб списання вартості по сумі чисел років строку корисного використання	Лінійний спосіб; спосіб зменшеного залишку; спосіб списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт, послуг); дегресивний спосіб
10 Критерій розподілу непрямих витрат	Прямі витрати, або витрати на оплату праці виробничого персоналу	Пропорційно нормативній потужності

Бюджетування з деталізацією по елементах витрат пропонується проводити у відповідності з довідником елементів витрат. Доцільно використати довідник елементів витрат з деталізацією для кожного елемента. Довідник елементів витрат представлений у таблиці 2.

Таблиця 2.
Довідник елементів витрат

№	Найменування елемента
1	Сировина й матеріали
2	Паливо й енергія
3	Енергія покупна
4	Витрати на оплату праці
5	Єдиний соціальний внесок
6	Амортизація
7	Оренда основних засобів
8	Лізинг

9	Податки й інші обов'язкові платежі
10	Витрати по договорах страхування
11	Поточний ремонт (підрядний спосіб)
12	Інші витрати

В умовах інформаційного об'єднання даних фінансового та управлінського обліку і створення інтеграційного механізму аналітичного забезпечення бюджетування, необхідно побудувати таку систему аналітичного обліку, що надавала б можливість у певний момент часу формувати інформацію про об'єкт бюджетування відповідно до центру відповідальності, елементу і статті витрат.

Методика й організація аналітичного обліку витрат дозволяє структурувати і деталізувати облікову інформацію на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку для передачі її в аналітичний блок, а потім у систему управлінського обліку, а саме бюджетування й ухвалення необхідного управлінського рішення.

Висновки та пропозиції. Для ефективного управління діяльністю підприємств різних форм власності, особливо в умовах нестабільного середовища ведення бізнесу, що, нажаль постерігається в Україні в останні роки, необхідна більш повна й детальна інформація для обґрунтування цін на продукцію, аналізу ефективності виробничої діяльності, планування обсягів виробництва й прибутку. Тому організація бухгалтерського та управлінського обліку витрат повинна враховувати економічні наслідки управлінських рішень. Саме на основі облікових даних попередніх періодів здійснюються планування виробничої діяльності, аналіз і контроль досягнутих результатів, регулювання виявлених відхилень. Тож впровадження та взаємоузгодження фінансового і управлінського обліку на підприємстві є необхідною складовою ефективного управління діяльністю. Для організації ефективної системи обліку необхідно врахувати вплив кожного з названих елементів облікової політики, запропонованої у статті.

Запропонована структурна організація аналітичної системи, що включає сукупність процесів, метою організації яких є задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в результуючу управлінську інформацію відповідно до заданого нормативно-правового, методичного й організаційного забезпечення при використанні необхідних ресурсів. Систематизовано етапи формування підсистеми інформаційного забезпечення системи управління витратами операційної діяльності у вигляді облікової політики підприємства. Актуалізовані базові й специфічні вимоги до інформації, формованої системою управління витратами на основі бюджетування статей витрат, встановлена пріоритетність якісних характеристик інформації стосовно витрат діяльності підприємства, орієнтованої на прийняття управлінських рішень.

Список використаних джерел.

1. Белоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості // Інвестиції – 2011. – №4. – С.3-10.
2. Волошина-Сідей В.В. Механізми управління витратами операційної діяльності на підприємствах харчової промисловості: дис. канд.екоп. наук, 08.00.04/ Волошина-Сідей В.В. – Одеса, 2016. – 190 с.
3. Дерій В. Проблеми обліку витрат підприємства та перспективи їх вирішення в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №4. – С.7-11.
4. Мачулка О. Облік та аналіз витрат: управлінський аспект // Ефективна економіка. – 2013. – №10. – С.30-34.
5. Моссаковський А. Концепція побудови управління витратами на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №6. – С.32-42.
6. Чумаченко М., Белоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Економічний аналіз. – 2012. – №10. – С.3-7.

References.

1. Bielousova I., Chumachenko M. (2011), "Problems keeping production costs and calculation of production costs in the industry", *Investytsii*, vol 4, pp. 3-10.
2. Voloshina-Sidej, V.V. (2016) "Mechanisms of cost management of operating activities in the food industry" Abstract of Ph.D. dissertation, Economy and enterprise management, National Academy of Food Technologies of Odessa, Odessa Ukraine.
3. Derij V. (2012), "Issues of cost accounting and enterprise perspectives of their resolution in Ukraine", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol 4, pp.7-11.
4. Machulka O. (2013), "Accounting and cost analysis: administrative aspect", *Efektivna ekonomika*, vol 10, pp. 30-34.
5. Mossakovskij A. (2013), "The concept of cost management in enterprises", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol 6, pp. 32-42.
6. Chumachenko M., Bielousova I. (2012), "Debatable problems of cost accounting and calculation of production costs", *Ekonomichnyj analiz*, vol 19, pp. 3-7.

Стаття надійшла до редакції 16.10.2019 р.

