

Михальська О.Л.

УДК 657

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ОЛІЙНО-ЖИРОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ В УМОВАХ БЮДЖЕТУВАННЯ

Анотація. У статті представлена схема процесу бюджетування та контролю витрат за «центрами відповідальності», що являють собою послідовну логічно-структурну схему виконання комплексу організаційно-методичних, планово-облікових, контрольних та аналітичних робіт; наведена модель формування виробничих витрат за цехами – «центрами відповідальності» в умовах бюджетування на олійно-жирових підприємствах, що є основою методики побудови обліку виробничих витрат і забезпечує інформацією, як для контролю за їх видами і рівнем для цілей бюджетування, так і для аналізу поведінки витрат, що особливо важливо для обґрунтованих розрахунків виробничої собівартості.

Ключові слова: Технологічний процес, бюджетний процес, виробничі витрати, контроль виконання бюджету витрат.

Аннотация. В статье представлена схема процесса бюджетирования и контроля расходов по «центрам ответственности», которые представляют собой последовательную логически-структурную схему выполнения комплекса организационно-методических, планово-учетных, контрольных и аналитических работ; приведена модель формирования производственных затрат по цехам - «центрам ответственности» в условиях бюджетирования масложировых предприятиях, является основой методики построения учета производственных затрат и обеспечивает информацией, как для контроля за их видами и уровнем для целей бюджетирования, так и для анализа поведения затрат, что особенно важно для обоснованных расчетов производственной себестоимости.

Ключевые слова: Технологический процесс, бюджетный процесс, производственные затраты, контроль исполнения бюджета затрат.

Summary. The article gives a description of the main methodological principles of production costs accounting at oil and fat enterprises. The budget of production department of oil and fat enterprises is a functional operational cost flow chart which is needed to be controlled. In this regard, a management accounting system registering economical activity facts (necessary for ensuring a process of budget preparation, control and analysis of developed budget) is supposed to be introduced. Management accounting is the main part of budgeting process.

Budget costs preparation, their account, control and analyses of “ Responsibility Centers” is a system which measures and assesses plans and actions of each of them. “Responsibility Centers” accounting is an integral part of internal economical budgeting at all its levels: budgets preparation; their implementation control and implementation analysis. The main principle of budgets implementation lies in assigning a particular manager of production department to be responsible for budgets implementation ensuring.

The results obtain may show that accounting of technological processes functions of oil and fat enterprises makes it possible for analysis to define its weak points in its technical process; define unnecessary technological functions –operations. In its turn, this will facilitate the work of each “Responsibility Center” in ensuring of fixed budget costs specifying “Cost centers” and “Cost centers origin”.

The idea is expected to confirm that accounting functional model of the budgeting object can be developed on the basis of interconnections and correlations of the functions-operations of this object. Functional Model is a matrix of connections in the form of description of structural accounting objects operations-functions which appear to be technological conversions.

Key words: internal economical control of budget implementation; budget process; production costs; technological process.

Постановка проблеми. Система обліку виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах яким притаманна поетапна по передільна технологія виробництва, в умовах бюджетування пов'язана з максимальною деталізацією витрат в розрізі операцій технологічного процесу. Для впровадження бюджетування в практику олійно-жировим підприємствам необхідна обґрунтована і чітка концепція щодо обліку цього процесу. Підприємство повинно мати відповідну базу розробки, контролю та аналізу виконання бюджетів виробничих підрозділів, а менеджери повинні бути достатньо кваліфікованими для того, щоб вміти застосовувати цю методику на практиці.

Огляд останніх досліджень і 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. Палія, М. Чумаченко та світових величин К. Друрі, Ч. Хорнгрэн, А. Яругової, можна констатувати стосовно олійно-жирових підприємств, що в цій галузі відсутня методика побудови обліку витрат в умовах бюджетування, яке буде впроваджуватися. Тому обґрунтування переваг та основних принципів обліку за «місцями виникнення витрат» та «центрами відповідальності» залишається актуальною темою для дослідження.

Викладення основного матеріалу. Бюджет виробничого підрозділу олійно-жирових підприємств це поопераційна технологічна карта витрат, яку потрібно контролювати. Тому на підприємстві необхідно побудувати таку систему управлінського обліку, що реєструє факти господарської діяльності, які необхідні для забезпечення процесу складання, контролю і аналізу розробленого бюджету. Управлінський облік є основною складовою облікового бюджетного процесу. Бюджетний процес реалізується через відповідну організаційну структуру та систему управління підприємстві.

Під організаційною структурою розуміється:

- види структурних підрозділів об'єктів бюджетування - «центрів відповідальності», по яких складається бюджет і призначаються відповідальні особи за його виконанням;

**МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ОЛІЙНО-ЖИРОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ
В УМОВАХ БЮДЖЕТУВАННЯ**

- функції служб апарату управління, на яких покладено розробку, контроль та аналіз бюджету олійно-жирового підприємства.

Система управління бюджетуванням - це обов'язки служб апарату управління та структурних підрозділів, на кожній стадії бюджетного процесу за строками виконання, які визначаються у відповідних внутрішніх положеннях.

В систему управління бюджетуванням входить і підсистема внутрішнього господарського контролю. Підсистема внутрішнього господарського контролю виконання бюджету – це структура процедур, що призначена для аналізу та оцінки ефективності управління наявними ресурсами та їх витрачанням.

Виходячи із цього визначення, на олійно-жирових підприємствах можна виділити такі етапи контролю:

- поточне прийняття кожним виробничим підрозділом – «центром відповідальності» оптимальних управлінських рішень в межах встановленого бюджетного завдання;
- передача «центрами відповідальності» (об'єктами бюджетування) відповідним управлінським службам – планово-економічному управлінню, фінансово-економічному управлінню, відділу праці та заробітної плати необхідної інформації про хід виконання бюджетного завдання;
- аналіз вказаними службами інформації про хід виконання бюджету і підготовка рекомендацій керівництву олійно-жирового підприємства для коригування оперативної діяльності кожного «центру відповідальності».

Отже, контроль виконання бюджету здійснюється одночасно:

- самими підрозділами, що відповідають за виконання свого бюджету, шляхом коригування своєї оперативної діяльності на предмет найефективнішого виконання бюджету;
- управлінськими службами олійно-жирового підприємства, що відповідальні за розробку певних показників загального бюджету.

Процес контролю та аналізу виконання бюджету пов'язаний з реєстрацією та обробкою великих масивів інформації, що повинно здійснюватися шляхом використання програмно-технічних засобів, як окремого блоку системи бюджетування. Всі елементи бюджетного процесу організаційні, методичні, комп'ютерно-технічні, облікові, контрольні та аналітичні взаємодіють та представляють на олійно-жирових підприємствах єдиний блок (рис.1).

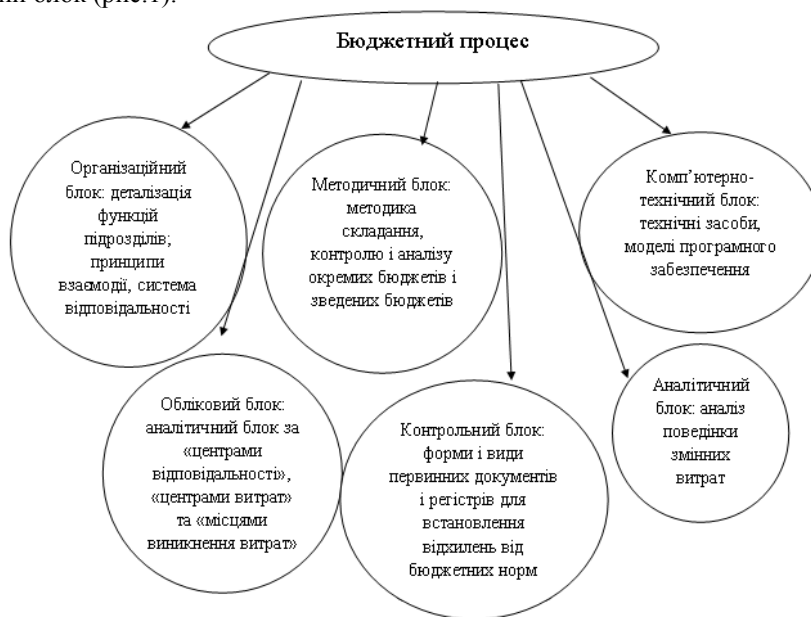


Рис. 1. Структура бюджетного процесу за «центрами відповідальності» олійно-жирових підприємств

Щоб реалізувати бюджетне завдання кожним структурним підрозділом олійно-жирового підприємства, встановлюється персональна відповідальність їх керівників за його виконання, з чітким визначенням вищим керівництвом підприємства:

- функціональних обов'язків структурних підрозділів в розрізі окремих технологічних стадій (переділів) виробничих ліній і т.д.;
- визначення співвідповідності та координації дій різних підрозділів підприємства, у відповідних внутрішніх нормативних актах (посадових інструкціях, положеннях про підрозділи, положеннях про планування, бюджетування і ін.);
- організаційна структура підприємства, будується за принципом піраміди, де менеджери підрозділів «центрів відповідальності» звітуються перед вищестоящими керівниками.

Складання бюджетів витрат, їх облік, контроль та аналіз за «центрами відповідальності» – це система, що вимірює і оцінює плани й дії по кожному з них. Облік за «центрами відповідальності» є обов'язковою складовою внутрішньогосподарського бюджетування на всіх стадіях – складання бюджетів, контроль виконання, аналіз виконання. Основою виконання бюджетів є закріплення відповідальності за конкретним керівником виробничого підрозділу.

Процеси бюджетування витрат на олійно-жирових підприємствах, їх облік та контроль являють собою послідовну логічно-структурну схему виконання комплексу організаційно-методичних, планово-облікових, контрольних та аналітичних робіт (рис.2).

Обліку виробничих витрат в умовах бюджетування повинен відповідати наступним основним вимогам управління олійно-жирових підприємств:

- надати інформацію для контролю за виконанням бюджетів за кожним «центром відповідальності»;
- забезпечити детальною інформацією для аналізу «поведінки витрат» в розрізі «центрів витрат» і «місць виникнення витрат».

За характером технології олійно-жирове підприємство є попередільним виробництвом, де витрати на формування виробничої собівартості продукції накопичуються поступово по окремих стадіях переділах, якими є такі об'єкти обліку як «місця виникнення», «центри витрат» та «центри відповідальності витрат».

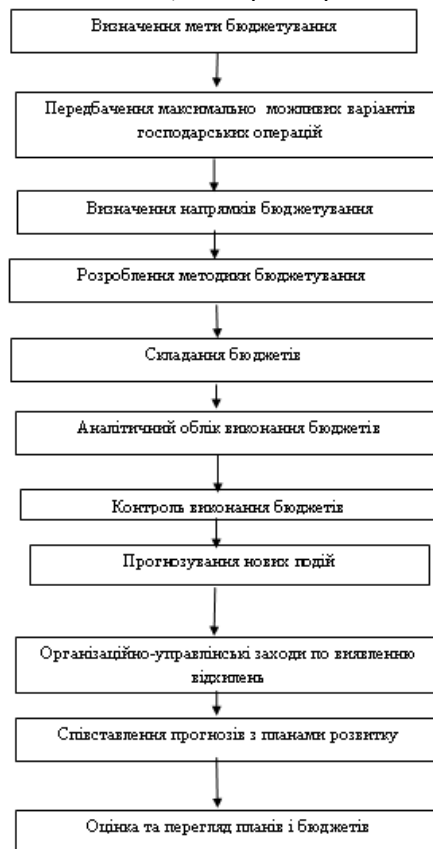


Рис. 2. Схема процесу бюджетування та контролю витрат за «центрами відповідальності» олійно-жирового підприємства

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.

На відміну від традиційних методів обліку, які виходять із принципу «продукція, що випускається споживає ресурси, що вкладалися», облік витрат «на основі виробничої діяльності» передбачає, що не продукція споживає виробничі процеси, а процеси споживають вкладувані ресурси. Це обумовлено тим, що технологічний час, як правило, складає не більше 20% процесу виробництва, а решту часу займають такі трудомісткі операції (огляд, транспортування, зберігання, контроль, очікування і т.п.), які збільшують витрати. Тут скорочуються не тільки час протікання виробничого процесу, але й витрати, тому обов'язково необхідно контролювати перелічені операції за функціями їх здійснення.

На олійно-жирових підприємствах «систему обліку витрат на основі виробничої діяльності», за функціями витрат може забезпечити тільки поопераційний облік витрат по кожному переділу технологічного процесу.

Для побудови такого обліку вирішальне значення має найбільш обґрунтований вибір «центрів відповідальності», «центрів витрат» і «місць виникнення витрат».

Облік за функціями технологічних процесів олійно-жирового виробництва, за якими стоять витрати, дає можливість аналізу виявити вузькі місця в його технології, виявити зайві технологічні функції-операції, що забезпечить дотримання доведених кожному «центру відповідальності» встановлених бюджетів витрат, з деталізацією за «центрами витрат» та «місцями виникнення витрат».

Тобто, в технології важливий не сам одержуваний продукт, а елементи виробничого процесу одержання олії. Витрати на здійснення функцій-операцій співвідносяться не з вартістю матеріально-сировинних компонентів, а з технологічним обладнанням та робочими місцями, які створюють ці функції.

**МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ОЛІЙНО-ЖИРОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ
В УМОВАХ БЮДЖЕТУВАННЯ**

На підставі взаємозв'язків і взаємозалежності функцій-операцій об'єкта бюджетування розробляється облікова функціональна модель цього об'єкта. Функціональна модель – це матриця зв'язків у вигляді опису структурованих операцій-функцій об'єктів обліку, якими є технологічні переділи (рис. 3)

Центри відповідальності	Центри витрат	Місце виникнення витрат	Операції-функції технологічного процесу за «місцем виникнення»	Види витрат
Окремі цехи, як переділи виробництва: 1. елеваторне виробництво 2. цех підготовки 3. цех грануляції соєвої оболонки 4. цех екстракції 5. цех гідрації 6. цех грануляції шроту 7. складська дільниця шроту 8. складська дільниця олії	Окремі машини, апарати, устаткування, агрегати	Перший переділ	Олійні культури надходять до зберігання, приймаються за їх кількістю та якістю, все це контролює виробнича лабораторія за державними стандартами	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств) • Загальновиробничі розподілені в кінці місяця
		Другий переділ	Насіння надходить з елеваторного виробництва на ланцюговий конвеєр, відбувається теплова обробка насіння	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств) • Загальновиробничі розподілені в кінці місяця
		Третій переділ	З метою мінімального замаслення лущиння відбувається зволоження насіння та його подрібнення	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств)
		Четвертий переділ	Вводять насичену пару або воду при перемішуванні, після чого насіння набухає, укрупнюються, утворюючи пластівці, які випадають в осад	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств)
		П'ятий переділ	Відбувається процес очищення олії від супутніх домішок	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств)
		Шостий переділ	Відбувається подрібнення та гранулювання побічної продукції	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств)
		Сьомий переділ	Відбувається подача шроту в бункера для зберігання та подальшого відвантаження	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств)
		Восьмий переділ	Олія подається в резервуари для зберігання та відвантаження продукції	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств)

Рис. 3. Модель формування виробничих витрат за цехами – «центрами відповідальності» в розрізі цехів-переділів – «центрів витрат», технологічних переділів – «місць виникнення» та видів витрат в умовах бюджетування на олійно-жирових підприємствах

Наведена модель на рис.3 є основою методики побудови обліку виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах через локалізацію їх за технологічними переділами («центрами виникнення» витрат) і забезпечує інформацією, як для контролю за їх видами і рівнем для цілей бюджетування, так і для аналізу поведінки витрат, що особливо важливо для обґрунтованих розрахунків виробничої собівартості.

Для бюджетування виробничих витрат необхідною умовою є їх контроль на підставі нормативного методу обліку і контролю. Порівняння фактичних витрат з допустимими (нормативними) дозволяє відповідальному менеджеру за «центр відповідальності» оперативно реагувати та контролювати роботу на своїй ділянці виробництва.

Облікові дані необхідні не тільки на стадії складання бюджетів кожного «центру відповідальності» (звичайно на підставі фактичного і планового їх рівня за минулі періоди), але й на наступних стадіях бюджетного циклу при контролі і аналізі виконання встановлених показників. Для забезпечення проведення бюджетного аналізу, з метою складання бюджету наступного періоду, управлінські служби повинні мати як бюджетні показники, так і фактичні показники виконання бюджету.

Висновки Таким чином, необхідною умовою здійснення бюджетування на олійно-жирових підприємствах є побудова управлінського обліку за «центрами відповідальності» з деталізацією за «місцями виникнення витрат», «центрами витрат», що забезпечить оперативний контроль за виконанням бюджетів в сучасних умовах.

Джерела та література:

1. Голов С. В. Управлінський облік. Підручник. – 4-те вид. – К. : Лібра, 2008. – 704с.
2. Нападowska Л. В. Управлінський облік : Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К. : Книга, 2004. – 544с.
3. Кузьмін О. Є. Бюджетування в системі управління організацією : теоретичні та прикладні засади : [монографія] / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2007. – 234
4. Чумаченко М., Білоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартістю продукції в промисловості // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С. 3-10.
5. Щипанова О. В. Досвід упровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі / О. В. Щипанова, А. В. Галенко // Економічний простір. – 2011. – № 48/2. – С. 317-325.

Яремко А.О.

УДК 568.15.009.12

КОМПЛЕКСНИЙ КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ У ВИЗНАННІ ЇХ КОНКУРЕНТНИХ ПЕРЕВАГ

***Анотація.** Доведено необхідність запровадження у практичну діяльність торговельних підприємств України комплексного компаративного аналізу. Розкрито підходи до трактування змісту та основних завдань комплексного компаративного аналізу з метою забезпечення ефективності системи менеджменту торговельних підприємств. Запропоновано шляхи здійснення моніторингу ситуацій у бізнес-середовищі, оцінки можливостей і намірів конкурентів та ділових партнерів для забезпечення ефективної діяльності торговельного підприємства.*

***Ключові слова:** комплексний компаративний аналіз, конкурентне бізнес-середовище, система менеджменту.*

***Анотация.** Доказана необходимость внедрения в практическую деятельность торговых предприятий Украины комплексного компаративного анализа. Раскрыты подходы к изложению содержания и основных задач с целью обеспечения эффективности системы менеджмента торговых предприятий. Предложены пути осуществления мониторинга ситуаций в бизнес-среде, анализа экономического потенциала исследуемого предприятия, оценки возможностей и намерений конкурентов и деловых партнеров для обеспечения эффективной деятельности торгового предприятия.*

***Ключевые слова:** комплексный компаративный анализ, конкурентная бизнес-среда, система менеджмента.*

***Summary.** Proved the necessity of introduction in practical activities of Ukrainian trade enterprises the complex comparative analysis. Disclosed approaches to the presentation of the contents and the main objectives to ensure the efficiency of the system of management of trading enterprises. The ways to monitor situations in the business environment, analyzing the economic potential of the investigated companies, assessing capabilities and intentions of competitors and business partners to ensure the efficient operation of commercial enterprise are proposed. Implementation of complex comparative analysis of economic activities of commercial enterprise involves the detection and study of the strengths and weaknesses of similar businesses and competitors, as well as generalizations and adopting practical application of their work experience. Such features allow a system of measures to take into account internal and external factors impact on the economic activities of commercial enterprise. Effectiveness of commercial enterprise, which is reflected in the extensive and intensive performance indicators of its activity is a key parameter in the management system for the identification of positioning the company in the business sector. The necessity of developing an integrated approach to the multivariate analysis of business, based on the principle of comparative is justified in this article.*

***Key words:** complex comparative analysis, competitive business environment, management system.*