

## ВИКОРИСТАННЯ ГНУЧКИХ БЮДЖЕТІВ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

## USE OF FLEXIBLE BUDGETS IN ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEM OF MANAGEMENT EXPENSE OF PRODUCTION ENTERPRISE

**Бабенко Л.В.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування,  
Університет митної справи та фінансів

**Коцюба С.В.**

студент підготовки «Облік і оподаткування»,  
Університет митної справи та фінансів

*У статті розглянуто комплекс питань формування та адаптації системи управління витратами промислового підприємства до мінливих умов нестабільного економічного середовища господарювання. Розглянуто особливості витрат підприємства як економічної категорії, а також особливості та проблеми формування системи інформаційного забезпечення управління витратами підприємства. Сформульовано низку пропозицій щодо формування ефективної системи управління витратами з використанням гнучких бюджетів, які дають можливість порівняти фактичні дані зі статичними і гнучкими бюджетами, а також визначити два види відхилень: за рахунок обсягу діяльності та за рахунок ефективності.*

**Ключові слова:** гнучкі бюджети, ефективність, управління витратами, витрати підприємства, функції управління, інформаційне забезпечення, управлінський облік.

*В статье рассмотрен комплекс вопросов формирования и адаптации системы управления расходами промышленного предприятия к переменчивым условиям нестабильной экономической среды ведения хозяйства. Рассмотрены особенности расходов предприятия как экономической категории, а также особенности и проблемы формирования системы информационного обеспечения управления расходами предприятия. Сформулирован ряд предложений относительно формирования эффективной системы управления расходами с использованием гибких бюджетов, которые дают возможность сравнить фактические данные со статическими и гибкими бюджетами, а также определить два вида отклонений: за счет объема деятельности и за счет эффективности.*

**Ключевые слова:** гибкие бюджеты, эффективность, управление затратами, расходы предприятия, функции управления, информационное обеспечение, управленческий учет.

*In the article the complex of questions of forming and adaptation of control system by the charges of industrial enterprise is considered to the changeable terms of unstable economic environment of menage. The features of charges of enterprise are considered as an economic category, and also feature and problem of forming of the system of the informative providing of management the charges of enterprise. The row of suggestions is set forth in relation to forming of effective control system by charges with the use of flexible budgets, that give an opportunity to compare fact sheets to the static and flexible budgets, and also to define two types of rejections: due to the volume of activity and due to efficiency.*

**Keywords:** flexible budgets, efficiency, cost management, expenses of the enterprise, management function, information support, management accounting.

**Актуальність проблеми.** Собівартість продукції вітчизняних підприємств є досить високою, в результаті чого підприємства часто стають неконкурентоспроможними як на зовнішньому, так і внутрішньому ринку. Саме обліково-аналітична інформація та її аналіз повинні забезпечити прийняття ефективних

управлінських рішень та забезпечити систему усіма необхідними даними для оптимізації та зменшення витрат, раціонального використання матеріалів та ресурсів, впровадження нових технологій у виробничу діяльність тощо, що приведе до зростання ефективності діяльності підприємства.

Вітчизняна система управління витратами підприємства потребує інновацій та удосконалення, у ній необхідно широко застосовувати сучасні досягнення прогресивних зарубіжних систем управління витратами, адаптувати їх до наших вимог і умов господарювання. З огляду на зазначені вище факти проблема управління витратами є надзвичайно актуальною в умовах сьогодення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням оптимізації витрат виробництва

та організації їх обліку завжди приділяли увагу як вітчизняні, так і закордонні науковці, такі як О.О. Антоненко, О.В. Крушільницька, І.П. Білоусова, Т.С. Марчук, М.А. Коваленко, Н.С. Андрущенко, О.О. Орлов, Ж. Фітуссі, К. Друрі, М. Штегер та інші. Але сьогодні багато аспектів щодо аналітичного забезпечення витрат підприємства є мало розробленими, оскільки управління витратами не є сталим та незмінним, а активно адаптується до сучасних умов функціонування підприємств.



**Рис. 1. Схема відображення витрат у фінансовій звітності**



**Рис. 2. Загальна схема організації облікового забезпечення управління витратами**

**Метою статті є** розроблення науково-методичних основ та практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими затратами з урахуванням особливостей діяльності підприємств; використання гнучких бюджетів для визначення відхилень фактичних результатів від витрат, закладених у бюджет.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Витрати – одна з основних економічних категорій, яку науковці постійно обговорюють та доповнюють, оскільки сучасні дослідження у сфері управління спрямовані саме на мінімізацію витрат та створення загальної стратегії розвитку підприємства. У сьогоднішніх умовах більшість підприємств не зацікавлені у зниженні витрат виробництва, оскільки досягнення такої мети є досить трудомістким процесом, реалізація якого потребує здійснення значного обсягу робіт зі впровадження науково обґрунтованих норм і нормативів обліку витрат і контролю за їх ефективним формуванням. Схема відображення затрат у фінансовій звітності зображена на рис. 1 [5].

Система управління витратами суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, орієнтованого на складання фінансової (бухгалтерської) звітності.

На відміну від бухгалтерського обліку, який відображає результати діяльності підприємства за минулий період, тобто за своєю суттю є ретроспективним, система управління витратами забезпечує контроль та аналіз поточної діяльності підрозділів, дає змогу виявити взаємозв'язок між рівнем витрат, обсягами виробництва і прибутком та на підставі цього оперативно планувати майбутню діяльність. Тобто за своєю суттю система управління витратами спрямована на перспективу. Управління підприємством, в тому числі витратами його діяльності, потребує чіткої організації роботи бухгалтерської та інших служб підприємства щодо створення моделі обліково-інформаційного забезпечення (рис. 2).

Сьогодні зростає роль аналізу як одного із засобів управління підприємством, особливо в таких питаннях, як зниження собівартості продукції, підвищення ефективності виробництва

та зростання конкурентоспроможності. Джерелами інформації для проведення аналізу можуть бути первинні та накопичувальні документи, дані фінансових та управлінських форм звітності. Необхідність проведення аналізу формування витрат спрямовується на оцінку реального стану підприємства, виявлення стратегічних проблем та визначається такими факторами, як:

- розроблення ефективної стратегії розвитку підприємства та менеджменту;
- оцінка «привабливості» підприємства з погляду залучення нових інвестицій;
- адаптація підприємства до зовнішнього економічного середовища та ринків збуту;
- оцінка конкурентоспроможності власного підприємства та місце серед конкурентів [1].

О.В. Крушельницька зазначає, що управління витратами – це складний та багатоаспектний процес, який включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства [3]. Але в сучасності це – єдина, раціональна, безперебійно функціонуюча система, яка складається зі взаємозв'язаних між собою елементів (рис. 3).

Ефективність управління виробничими витратами досягається лише за методичної єдності та єдиних вимог щодо обліку, планування та аналізу виробничих витрат. Аналіз повинен забезпечувати управлінський апарат усією необхідною інформацією для виконання його функцій. Під час аналізу на управлінському рівні розглядаються такі внутрішні чинники, як вартість ресурсів, розміри, ціна, сфера збуту продукції, якість та інші показники, від яких залежить фінансовий результат підприємства.

Якщо говорити про основні цілі обліково-аналітичної системи, то слід виокремити:

- роль та місце підприємства на ринку (конкурентоспроможні можливості підприємства на ринку та місткість ринку);
- ресурсне збільшення виробництва, збільшення обсягів продажів за рахунок введення нових засобів праці та ресурсів;
- створення стратегії управління затратами підприємства;
- питання вибору політики ціноутворення;
- аналіз продажів, обсягу, затрат та фінансових результатів [2].

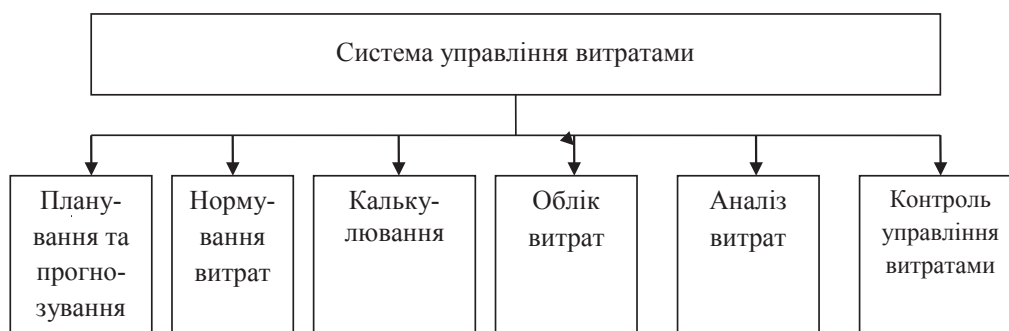


Рис. 3. Елементи управління витратами

Саме від правильності додержання цілей обліково-аналітичного забезпечення залежить подальший розвиток підприємства та головна його ціль – прибуток, який також стає об'єктом фінансового та управлінського аналізу. Основною метою системи управління є забезпечення необхідних умов для реалізації встановлених поточних та стратегічних цілей, після чого генерується ефективне управлінське рішення, яке є одним із головних завдань управління під-

приємством. Іншими словами, аналіз у процесі управління підприємством є певним «мостом» між фактичними (реальними) даними та очікуваними (прогнозованими).

Слідом за метою системи управління розробляється методика аналітичних досліджень, яка реалізовується за допомогою мети та завдань. Досягнення мети досліджень забезпечить керівництву та управлінському персоналу максимально повну, точну, правдиву та неуперед-



Рис. 4. Документальне забезпечення організації оперативного обліку витрат

Таблиця 1

Особливості управління витратами підприємства

Рівень управління	Характеристики управління			
	Інформаційне джерело витрат	Об'єкт витрат	Прийняття рішень щодо витрат	Інформаційні потреби
Оперативний	Оперативна, точна облікова інформація щодо виконаних планів та робіт	Характеристики обладнання, робоча сила, матеріальні ресурси	Параметри роботи обладнання, обсяг постачань та програма виробництва	Конкретно визначена інформація в натуральних та вартісних показниках
Тактичний	Змістовна та якісна інформація щодо планів розвитку	Середні характеристики виробничих ресурсів	Збільшення основних засобів, якості та обсягу ресурсів	Порівняння отриманої інформації з виділенням якісних показників
Стратегічний	Довгострокова інформація про тенденції розвитку на ринку	Відтворення тактичних ресурсів	Стратегія конкурування на ринку	Узагальнення та прогнозування отриманої інформації в перспективних планах розвитку



жену інформацію про затрати підприємства, оцінку діяльності та результати господарських процесів. Головним завданням є виявлення та вивчення тих чи інших показників, факторів та умов, які вплинули на кінцевий результат діяльності.

Залежно від рівня управління формуються певні критерії відбору інформації з різних джерел. Особливості управління витратами представлені в таблиці 1.

Методика внутрішнього аналізу виробничих витрат підприємства складається з таких етапів, як:

- аналіз та засвідчення управлінських процесів, факторів, показників, звітів;
  - моніторинг виробничих витрат підприємства;
  - аналіз перспектив мінімізації виробничих витрат;
  - обговорення та прийняття рішень щодо мінімізації виробничих витрат;
  - планування та запровадження заходів, які спрямовані на мінімізацію виробничих витрат [4].
- Прийняття рішень у сфері управління витратами на основі аналізу собівартості продукції складається з двох блоків: інформаційного та аналітичного. Вони є основою для подальшого прийняття управлінських рішень на підприємстві як на стратегічному, так і на оперативному рівні [6].

Документальне забезпечення організації оперативного обліку витрат зображено на рисунку 4.

Для прийняття ефективних управлінських рішень важливим складником є структурний аналіз за видами та елементами витрат. Як правило, такий аналіз проводиться протягом усього року, дає змогу виявити внутрішньовиробничі резерви зниження витрат, правильно вибрати метод калькулювання.

У вітчизняній літературі широко використовується поняття методу обліку та калькулювання за нормативними витратами. Система нормативного обліку витрат є дієвим механізмом для вирішення різноманітних завдань, зокрема вона допомагає під час складання кошторису й оцінки ефективності керування та створює контрольну схему, спрямовану на виявлення тих операцій, що не узгоджуються з планом. Ця схема повинна попереджати менеджерів про виникнення небажаних ситуацій, що можуть зумовити прийняття коригувальних заходів, та прогнозує майбутні витрати, необхідні для прийняття рішень [8].

Таким чином, система нормативів є запорукою ефективного ведення виробничої діяльності суб'єкта господарювання, своєрідним «лакмусовим папірцем», що дає змогу контролювати витрати на виготовлення продукції від початкової до кінцевої стадії. Для здійснення контролю доцільно розробляти технологічні карти, метою створення яких є опис рішень з організації і технології виробництва з метою забезпечення якості

робіт або продукції, зниження їх собівартості, недопущення непродуктивних витрат, забезпечення ритмічної і безпечної роботи, раціонального використання трудових і матеріальних ресурсів, уніфікації технологічних рішень. Після встановлення нормативів на матеріали, працю робітників, послуги, що отримуються у процесі виробництва, доцільно перейти до складання гнучких бюджетів. Використання гнучких бюджетів дає можливість порівняти фактичні дані зі статичними і гнучкими бюджетами, а також визначити два види відхилень: за рахунок обсягу діяльності та за рахунок ефективності. Відхилення за рахунок обсягу діяльності характеризує результативність роботи, а відхилення фактичних даних від гнучкого бюджету – ефективність роботи підприємства.

Відмінністю гнучкого бюджету від статичного є те, що під час розроблення гнучкого бюджету використовується фактичний обсяг випуску (продажу) продукції, а для статичного – запланований рівень випуску (продажу) продукції. Тому використання гнучкого бюджету дає змогу менеджерам отримувати більше інформації про відхилення.

Отже, гнучкі бюджети мають значні переваги перед статичними, а саме:

- показують доходи і витрати, які повинні бути за фактичного рівня діяльності;
- вказують на зміни, які відбуваються завдяки жорсткому контролю рівня витрат або, навпаки, через неефективність контролю;
- дають більш точну оцінку виконання роботи.

У процесі аналізу виконання бюджету відхилення можуть оцінюватися як сприятливі, тобто відхилення, які приводять до збільшення прибутку, та несприятливі – відхилення, які дають негативний ефект з операційного прибутку, тобто якщо фактичні доходи перевищують їх запланований рівень, то відхилення вважається сприятливим; у протилежному разі – несприятливим. Розглянемо порядок розрахунку відхилень з використанням гнучких бюджетів за умови, коли підприємство застосовує метод повного поглинання витрат (absorption costing).

Так, на промисловому підприємстві, основним видом діяльності якого є ізоляція труб екструдованим поліетиленом, процес здійснюється на лінії очистки та ізоляції труб і включає в себе такі технологічні операції, як:

- 1) візуальний огляд та відбраковка труб;
- 2) перекладання труб на технологічний рольганг;
- 3) сушка труб;
- 4) установка з'єднувальних муфт;
- 5) дробеметна очистка зовнішньої поверхні труб;
- 6) технологічне нагрівання труб;
- 7) 3-шарове поліетиленове покриття (нанесення епоксидного шару, адгезійного підшарку та екструдованого поліетилену);
- 8) охолодження покриття;

9) контроль якості, ремонт бракованого покриття (за можливості і доцільності);

10) маркування та складування ізольованих труб.

У суму затрат включається амортизація спеціального обладнання, яку доцільно розраховувати за виробничим методом; сировина (поліетилен у гранулах, адгезив та праймер); вартість комунальних послуг (газ для нагріву поліетилену, вода для охолодження, електроенергія); заробітна плата з нарахуваннями, загально-виробничі витрати. У первинних документах необхідно фіксувати фактичний обсяг виконаної роботи та витрат зі вказанням суми відхилень від норм, у результаті чого зросте достовірність облікових даних для проведення в подальшому їх аналізу.

Головним принципом аналізу є постійний безперервний моніторинг, аналіз відхилень, які виникають у процесі виробництва, та, звичайно, миттєве реагування на ті чи інші зміни в основних показниках. Фактичні величини досить рідко співпадають із нормативними, невелике

відхилення фактичних показників від запланованих вважаються цілком нормальним. По суті, відхилення – лише сигнали, які дають змогу звернути увагу та поліпшити чи інтерпретувати регулювання. Інколи на підприємстві відсутні відхилення від нормативних показників, що, як правило, означає, що підприємство нераціонально використовує додаткові можливості, не веде пошук резервів скорочення витрат на виробництво продукції. Тому аналіз відхилень – досить важливий складник діяльності системи контролю [7].

Відхилення по гнучкому бюджету під час використання методу повного поглинання витрат визначається за такими напрямками, як:

– загальне відхилення за прямими витратами (по заробітній платі та матеріалах), які, в свою чергу, залежать від відхилень по ціні (ставці) та відхилень по ефективності використання;

– загальне відхилення за постійними та змінними накладними витратами.

Нормативні витрати на одиницю продукції на підприємстві відображені в таблиці 2.

Таблиця 2

**Нормативні витрати на одиницю продукції**

Показники	Кількість ресурсів на одиницю продукції	Вартість одиниці ресурсу, грн.	Всього витрат на одиницю продукції, грн.
Прямі матеріальні витрати – всього:			346,95
– в т.ч. поліетилен	3,973	60,00	238,38
– адгезив	0,387	110,00	42,57
– праймер	0,165	400,00	66,00
Прямі витрати праці, люд.-год.	2,0	10,00	20,00
Змінні накладні витрати	8,0	16,00	128,00
Постійні накладні витрати		6 000 000,00	
Ціна реалізації, грн.		654,00	

Таблиця 3

**Результати діяльності підприємства за звітний місяць**

Показники	Планове значення	Фактичне значення
Обсяг виробництва (продажу), м	28 340	32 875
Кількість годин роботи основного виробничого персоналу, люд.-год.	56 680	59 000
Фактичний обсяг використаних матеріалів:		
– поліетилен (3,8*32875)		124 925,00
– адгезив (0,3*32875)		9862,50
– праймер (0,1*32875)		3287,50
Фактична ціна закупівлі матеріалів:		
– поліетилен		72,00
– адгезив		132,00
– праймер		480,00
Фактична ставка праці, грн./год.		12,00
Постійні накладні витрати		7 200 000,00
Змінні накладні витрати		3 316 590,00
Ціна реалізації, грн.		720,00

Фактичні результати діяльності підприємства надані в таблиці 3.

Розрахуємо відхилення:

– за ціною реалізації –  $(654 - 720) * 32\,875 = 23\,669\,346,00$  грн. (сприятливий фактор);  
 – за обсягом реалізації –  $(28340 - 32875) * (654 - 238,38 - 42,57 - 66,0 - 20,0 - 128,0) = 721\,291,75$  (сприятливий фактор);  
 – за ціною матеріалів –  $((60 - 72) * 124\,925) + ((110 - 132) * 9862,5) + ((400 - 480) * 3287,5) = -1\,979\,075,00$  (несприятливий фактор);  
 – за використанням матеріалів:  
 поліетилен –  $((32\,875 * 0,973) - 124\,925) * 60 = 5\,576\,257,5$  (сприятливий фактор);  
 адгезив –  $((32875 * 0,387) - 9862,5) * 110 = 1\,072\,152,37$  (сприятливий фактор);  
 праймер –  $((32875 * 0,165) - 3287,5) * 400 = 854\,750,0$  (сприятливий фактор);  
 – за ставкою заробітної плати –  $(10 - 12) * 59000 = -118\,000$  (несприятливий фактор);  
 – за продуктивністю праці –  $(32875 * 2 - 59000) * 10 = 67\,500$  (сприятливий фактор);  
 – за використанням змінних накладних витрат –  $((16 - 3\,316\,590) / 59\,000) * 59\,000 = 2\,372\,590,00$  (сприятливий фактор);  
 – за ефективністю змінних накладних витрат –  $((32\,875 * 8 - 59\,000)) * 16 = 3\,264\,000$  (сприятливий фактор);  
 – за постійними накладними витратами –  $6\,000\,000,00 - 7\,200\,000,00 = -1\,200\,000$  (несприятливий фактор).

З урахуванням впливу зазначених факторів загальне відхилення операційного прибутку становило 40 949 222,00 грн., при цьому збільшення обсягу і ціни реалізації, обґрунтована економія матеріалів у розрахунок на одиницю продукції, підвищення продуктивності праці та ефективності змінних накладних витрат привели до збільшення суми операційного прибутку. Водночас зростання ціни на основні матеріали, ставки заробітної плати та суми постійних накладних витрат вплинули негативно і призвели до зниження суми операційного прибутку.

**Висновки.** Отже, використання гнучкого бюджету дає можливість порівняти фактичні дані з плановим (статичним) та гнучким бюджетом та визначити два види відхилень – за рахунок обсягу діяльності та за рахунок ефективності. Відхилення за рахунок обсягу діяльності характеризує результативність роботи, а відхилення фактичних даних від гнучкого бюджету – ефективність роботи підприємства.

На період, коли важелі ринкової економіки ще не проявилися у повному обсязі в напрямках створення таких умов, які сприяють ефективному формуванню витрат, подальші дослідження галузевих міністерств та підприємств

можуть бути спрямовані на розроблення стратегії ефективного використання ресурсів і контролю за її реалізацією. Доцільно для промислових підприємств доводити нормативи використання основних, важливих для національної економіки видів ресурсів, включаючи матеріальні, паливно-енергетичні, трудові. Визначення переліку нормативів, які доводяться до промислових підприємств, мають враховувати галузеві особливості виробничих процесів і доповнюватися обмеженнями на рівні регіонів. Такі нормативи для підприємств мають зовнішній характер, спрямований на підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу держави. Величина таких нормативів має встановлювати нижню межу використання ресурсів. Перевищення встановленої межі слід вважати неефективним для суспільства і шкідливим для розвитку національної економіки загалом.

Введення в практику господарювання у базових галузях економіки стандартної норми витрат виробництва, під якою слід розуміти науково обґрунтовану величину витрат виробництва, розраховану в результаті аналізу середньогалузевих норм витрат з урахуванням прогресивності технологій, цін на продукцію і сировинно-матеріальні ресурси, оплати праці та накладних витрат на типові види продукції, дасть можливість оцінювати вітчизняне виробництво з позицій міжнародних стандартів, розробляти заходи з наближення якості вітчизняних виробів до міжнародного рівня. При цьому слід враховувати, що поряд із витратами виробництва слід визначати і показники ефективності виробництва та якості продукції. Отже, саме на зв'язок витрат виробництва з показниками ефективності виробництва необхідно звернути особливу увагу під час визначення напрямів, форм і методів управління витратами.

Упровадження системи обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими затратами на підприємстві дає змогу значно розширити інформаційну базу прийняття управлінських рішень та підвищення ефективності діяльності виробництва взагалі. Правильно створена та сформована система забезпечує необхідною інформацією керівництво. Використовуючи внутрішню та зовнішню інформацію, система здатна забезпечити потреби, пов'язані з прогнозуванням та розвитком підприємства, на різних рівнях управління затратами, враховуючи поточні чи довгострокові цілі. Методологія системи обліково-аналітичного забезпечення має базуватися на аналізі та бюджетуванні відхилень. Вважаємо, що необхідним є активний вплив на виробничі витрати методами регулювання, контролю, внесення своєчасних змін у процесі виробництва.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту: моногр. / Р.Ф. Бруханський. -Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 384 с.
2. Залевский В.А. Управленческий учет и анализ формирования целевой себестоимости для стратегического менеджмента / В.А. Залевский // Управленческий учет. – 2009. – № 1. – С. 3–13.
3. Крушельницька О.В. Управління витратами [Текст]: [навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей] / О.В. Крушельницька. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 196 с.
4. Лісовський І.В., Рудніченко Є.М. Особливості формування системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління затратами промислового підприємства / І.В. Лісовський, Є.М. Рудніченко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. № 4(66). – С. 140–145.
5. Одинцова Т.М. Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия [Электронный ресурс] / Т.М. Одинцова. – Режим доступа: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vsntu/2008\\_2009/92.../92-30.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vsntu/2008_2009/92.../92-30.pdf)
6. Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю: підручник / А.А. Пилипенко, В.І. Отенко. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2005. – 424 с.
7. Сахно Л.А. Еволюція управлінського обліку: від обліку витрат виробництва до стратегічного управління [Текст] / Л.А. Сахно // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 58–61.
8. Ковтун С. Управление затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Харьков: Изд. Дом «Фактор», 2008. – 272 с.