

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657

Тлущкевич Н.В., к.е.н., доцент

Нужна О.А., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІНСЬКІЙ ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ

Охарактеризовано значення бюджетування при формуванні управлінської облікової системи. Розглянуті підходи до визначення сутності поняття «бюджетування». Запропоновано класифікацію бюджетів для різних рівнів управління. Обґрунтовано необхідність застосування в управлінській обліковій системі короткострокових бюджетів з відповідним їх складом. Визначені етапи організації процесу бюджетування. Розглянута методика складання бюджетів та проведення контролю за їх виконанням

Ключові слова: бюджет, бюджетування, контроль, планування, управління, управлінська облікова система.

Tluchkevych N., Nuzhna O.

BUDGETING IN MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM

The importance of budgeting for a management accounting system is studied. The approaches to the definition of “budgeting” are considered. The classification of budgets for different levels of management is proposed. The necessity of short-term budgets for a management accounting system is substantiated. The stages of organization of the budgeting process are determined. The method of budgeting and budget control is discussed.

Keywords: a budget, budgeting, control, planning, management, a management accounting system.

Тлущкевич Н.В., Нужная О.А.

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ

Охарактеризовано значение бюджетирования при формировании управленческой учетной системы. Рассмотрены подходы к определению сущности понятия «бюджетирование». Предложена классификация бюджетов для различных уровней управления. Обоснована необходимость применения в управленческой учетной системе краткосрочных бюджетов с соответствующим их составом. Определены этапы организации процесса бюджетирования. Рассмотрена методика составления бюджетов и проведение контроля за их выполнением.

Ключевые слова: бюджет, бюджетирование, контроль, планирование, управление, управленческая учетная система.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Процес планування діяльності підприємства є однією із складових частин управління в цілому, від якого залежать майбутні результати роботи. Реалізація ефективних управлінських рішень можлива за наявності відповідного інформаційного забезпечення системи управління, джерелом якого виступає управлінський облік. Успішність і стабільність діяльності суб'єктів господарювання залежить від регулювання системи управлінського обліку, що є поєднанням бюджетування (планування), обліку, аналізу та контролю для інформаційного забезпечення потреб менеджменту за центрами відповідальності та підприємству в цілому.

Бюджетування дозволяє оцінити технологічні особливості виробництва, види продукції, собівартість продукції, відповідно до яких буде вестися управлінський облік та проводити аналіз відхилень, контролювати норми витрачання ресурсів і грошових коштів. За допомогою бюджетування керівництво має можливість заздалегідь знайти оптимальне співвідношення в розподілі виробничих і фінансових ресурсів між окремими підрозділами, а також видами діяльності. Тобто, бюджети охоплюють всі господарські

процеси підприємства, зокрема постачання, виробництво, реалізацію, управління фінансовими потоками тощо. Інакше кажучи, система бюджетів дає керівництву можливість побудувати цілісну картину майбутньої роботи підприємства.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Дослідженням теорії та практики бюджетування як складової обліку і управління, займалися зарубіжні і вітчизняні вчені. Вагомий внесок у розробку теоретичних, методичних та прикладних аспектів бюджетування здійснили такі зарубіжні науковці як: Р. Аккоф, Е.Дж. Долан, К. Друрі, В. Майер, М. Мескон, Б. Райан, Дж. Сінкі, Ф. Тейлор, Дж. Фостер, Р. Хизрич, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, Джай К. Шим та інші.

Дослідженню системи бюджетування значну увагу приділили у своїх публікаціях вітчизняні вчені та економісти-практики, зокрема: Т. Бень, М. Білик, Ф. Бутинець, Ю. Волинчук, С. Голов, А. Данкевич, Т. Долішня, С. Додонов, Н. Каришин, С. Ковтун, О. Кузьмін, Л. Нападовська, Т. Наконечний, Т. Неклюдова, В. Нелеп, С. Онищенко, С. Орленко, Г. Партин, М. Пушкар, І. Сколотій, Л. Швайка, Ю. Шумило та інші.

Дослідниками системи бюджетування є такі російські вчені як: І. Балабанов, Т. Безрукова, В. Бочаров, О. Волкова, О. Дугельний, В. Івашкевич, Т. Карпова, В. Комаров, Е. Мухіна, Л. Попова, Т. Сизова, Е. Харитоновна, В. Хруцький, Н. Шимширт, А. Шеремет та інші. Зазначеними проблемами займалися і польські економісти Едіта Дуда-Пехачек та Едвард Новак.

Цілі статті. Метою написання статті є обґрунтування основних положень процесу бюджетування з метою ефективного його застосування в практиці управлінської облікової системи.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Ефективна організація планування на підприємстві є формуванням цілісної системи, що містить такі види планування: стратегічне; бізнес-планування; бюджетування. Бюджетування, деталізує фінансову частину бізнес-плану, що покликана забезпечити такий потік ресурсів, який створить прийнятний рівень витрат для одержання достатнього рівня прибутку.

Ідеї бюджетування набули значного поширення у країнах Західної Європи, США, Японії ще у 60-х рр. ХХ століття. В Україні, як і в інших країнах колишнього СРСР процес бюджетування на мікрорівні розвинений доволі слабо. Визначення бюджету як інструменту фінансового управління вперше дав представник італійської школи фінансів Ф. Вілла в 1850 р., який під бюджетом розумів вихідний кошторис, який перед початком планового періоду дає інформацію про очікувані надходження і витрати, рух капіталу, і всі результати ділової активності підприємства [3, с. 99].

У зарубіжній практиці оперативне фінансове планування ототожнюють, як правило, з поняттям «бюджетування», що походить від англійського терміна «budgeting»[12]. Бюджетування як система має достатньо глибокі історичні корені. Походження бюджетування пов'язують з виникненням в період пізнього середньовіччя камеральної бухгалтерії, основна мета якої полягала у визначенні ходу виробництва та кінцевих результатів на підставі попередньо складеного кошторису (бюджету), що в кінцевому випадку забезпечило б легкість контролю. Бюджетування є однією з підсистем управлінського обліку, що широко використовується в європейській практиці [13].

Бюджетування через систему бюджетів дозволяє визначити ключові проблеми суб'єктів господарської діяльності ще до одержання фактичних результатів та завчасно підготуватися до них й до зміни зовнішніх ситуацій. З цього приводу Р. Хизрич та М. Пітерс висловили думку, що найпоширенішою причиною банкрутств є не брак коштів, а нездатність підприємства правильно спланувати свою діяльність [17, с. 45].

Процес підготовки бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями називають бюджетуванням. Щодо визначення цього поняття також існує чимало думок. Під бюджетуванням розуміють елемент системи управління; процес розробки бюджетів; планування діяльності підприємства; частину планування і управління підприємством; процес прийняття управлінських рішень [1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 18, 21, 23].

На думку російських вчених О.П. Дугельного та В.Ф. Комарова, бюджетування сприймається не як технологія планування, а як технологія управління господарською діяльністю підприємства, в рамках якої виконуються функції планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання. Впровадження цих технологій на підприємстві вимагає: визначення складу бюджетних форм, а також сукупності планових показників і методів їх розрахунків для кожної форми бюджету; побудови системи обліку у розрізі прийнятої на підприємстві сукупності бюджетних форм; розробки методів контролю й аналізу виконання бюджетів; запровадження регламентів розгляду та коректування бюджетів посадовими особами та керівними органами підприємства, включаючи процедури прийняття рішень по регулюванню відхилень, виявлених за результатами аналізу фактичного виконання бюджетів [7, с. 165].

Польський вчений Едіта Дуда-Пехачек вважає бюджетування технічним прийомом (елементом) управлінського обліку, який полегшує прийняття довготермінових рішень у підприємствах, а, одночасно, вимагає застосування правильних методик оцінки ефективності інвестиційних проектів [24, с. 5]. Відомий польський економіст Едвард Новак у своїй монографії [25] досліджує історію й параметри обліку за центрами відповідальності та порядок оцінки виконання бюджетів [7, с. 165].

Найбільш широке розуміння бюджетування полягає в визначенні його як складової управлінського обліку та підсистеми управління підприємством.

У цілому бюджетування можна розглядати як процес планування руху грошових потоків при формуванні результатів роботи суб'єкта господарювання та як своєрідну технологію, що дозволить на основі сценаріїв подій сформувані набір альтернативних варіантів управлінських рішень та вибору одного з них.

Отже, бюджетування з точки зору системи управління підприємством засновано на реалізації функцій управління, таких як планування, облік, контроль, аналіз, координація, мотивація та організація. Бюджетування забезпечує реалізацію цих функцій через систему формування бюджетів, контролю та аналізу відхилень від них, координації центрів фінансової відповідальності з метою виконання загального бюджету підприємства та прийняття управлінських рішень.

Бюджети розробляються, як цілому для підприємства, так і для окремих структурних підрозділів або функціональних сфер діяльності суб'єкта господарювання.

При розробці бюджетів необхідно враховувати основні зовнішні та внутрішні (обмежувальні) фактори, що впливають на їх види, форму та зміст. До зовнішніх факторів можна віднести: продукцію; ресурси; конкурентів і постачальників; покупців; кадри; економіка (ставки податків, процентні ставки); законодавчі органи та їх нормативні акти тощо. До внутрішніх факторів відносяться: цілі діяльності підприємства, які передбачені статутними документами; відсутність грошових коштів, висококваліфікованих кадрів, сучасного обладнання тощо.

При застосуванні бюджетного планування в управлінській обліковій системі повинні використовуватися як елементи методу бухгалтерського обліку, зокрема рахунки, документація, звітність і калькуляція, так і різні економічні методи: розрахунково-аналітичний, нормативний, балансовий, оптимізація (багатоваріантність), статистичні методи (експертна оцінка, моделювання). Крім того, при розробці бюджету слід застосовувати і ситуаційний аналіз, що дозволяє оцінювати ризики і визначати оптимальний варіант дій.

За допомогою бюджетів керівництво підприємства може приймати та прогнозувати поточні і стратегічні управлінські рішення і, відповідно, впливати на зміну фінансових

результатів за рахунок внесення відповідних коригувань у складові (етапи) технічних процесів виробництва і реалізації продукції (р., п.). Несприятливі ситуації потрібно передбачати ще до їх виникнення і знаходити шляхи попередження та мінімізації їх негативних наслідків. При цьому, можливість вчасного реагування на уникнення негативних наслідків і покращання загальних результатів залежать від частоти складання бюджетів. Так, слушну думку висловив Р. Акофф: “Мудрість – це здібність передбачати віддалені наслідки дій, які здійснюються, готовність пожертвувати тимчасовою вигодою заради більших благ у майбутньому та вміння керувати тим, що піддається керуванню, та не засмучуватися через те, що не кероване” [11, с. 84]. Отже, від результатів бюджетування залежать майбутні результати роботи підприємства, тобто, рішення впливає на результат.

В управлінській обліковій системі слід застосовувати таку класифікацію бюджетів, яка відповідає інформаційним потребам різних рівнів управління. Зокрема, слід виділяти бюджети за:

- 1) часом складання і виконання: довгострокові бюджети; короткострокові бюджети;
- 2) рівнем відповідальності: функціональні бюджети (по структурних підрозділах); зведений (загальний) бюджет (по підприємству в цілому);
- 3) призначенням: операційні бюджети; фінансові бюджети;
- 4) методикою складання: статичні бюджети; безперервні бюджети; оперативні бюджети; спеціальні бюджети.

При цьому, переважно для потреб управлінського обліку слід застосовувати саме короткострокові бюджети. Загальна схема формування короткострокових бюджетів в управлінській обліковій системі та прийняття на їх основі управлінських рішень подана на рис. 1.

До складу операційних (поточних) бюджетів входять: бюджет реалізації, бюджет виробництва, бюджет запасів (придбання і використання), бюджети прямих витрат, бюджет загально виробничих витрат, бюджет собівартості виготовленої та реалізованої продукції, бюджети адміністративних витрат, витрат на збут і інших витрат, бюджет інших доходів, бюджет фінансових результатів. Додатково до бюджетів реалізації продукції і придбання запасів необхідно складати графіки погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей.

Оперативні бюджети складаються при необхідності впливу в процесі виробництва продукції (р., п.) на окремі його етапи. До них можуть відноситись: технологічні бюджети – відповідно до технології виробництва продукції (р., п.); бюджети матеріальних витрат - забезпечення матеріальними ресурсами в розрізі різних видів запасів; бюджети трудових витрат - забезпечення трудовими ресурсами тощо.

Спеціальні бюджети залежать від поставлених завдань, до їх складу можуть входити: додатковий бюджет - складається для операцій (їх зміни), які не включені у загальний бюджет (визначення матеріальних, трудових та фінансових ресурсів для здійснення відповідних заходів); гнучкий бюджет – складається для декількох рівнів діяльності з метою вибору найкращого; прирістний бюджет - складається на основі індексації даних попередніх бюджетів; модифікований (специфічний) бюджет - складається при плануванні специфічних умов виробництва і реалізації (перевищення собівартості над ціною; високі обсяги виробництва і реалізації тощо).

Для раціонального поєднання короткотермінового та оперативного бюджетування підприємство повинне розробляти бюджет на місяць, що в результаті стає складовою частиною квартального (річного) бюджету і є основним робочим документом для управління поточною діяльністю. При цьому, квартальний бюджет складається по місяцях, річний (зведений) - за кварталами в кінці року на наступний рік з урахуванням бюджетних даних для планового року.

При складанні зведеного бюджету враховуються позитивні і негативні результати місячного (квартального) бюджету та можливість їх передбачення і уникнення.

Використання бюджетування на практиці в першу чергу залежить від специфіки самої галузі та внутрішніх організаційних особливостей роботи кожного суб'єкта господарювання, а тому його процес буде носити індивідуальний (власний) характер для кожного з них.

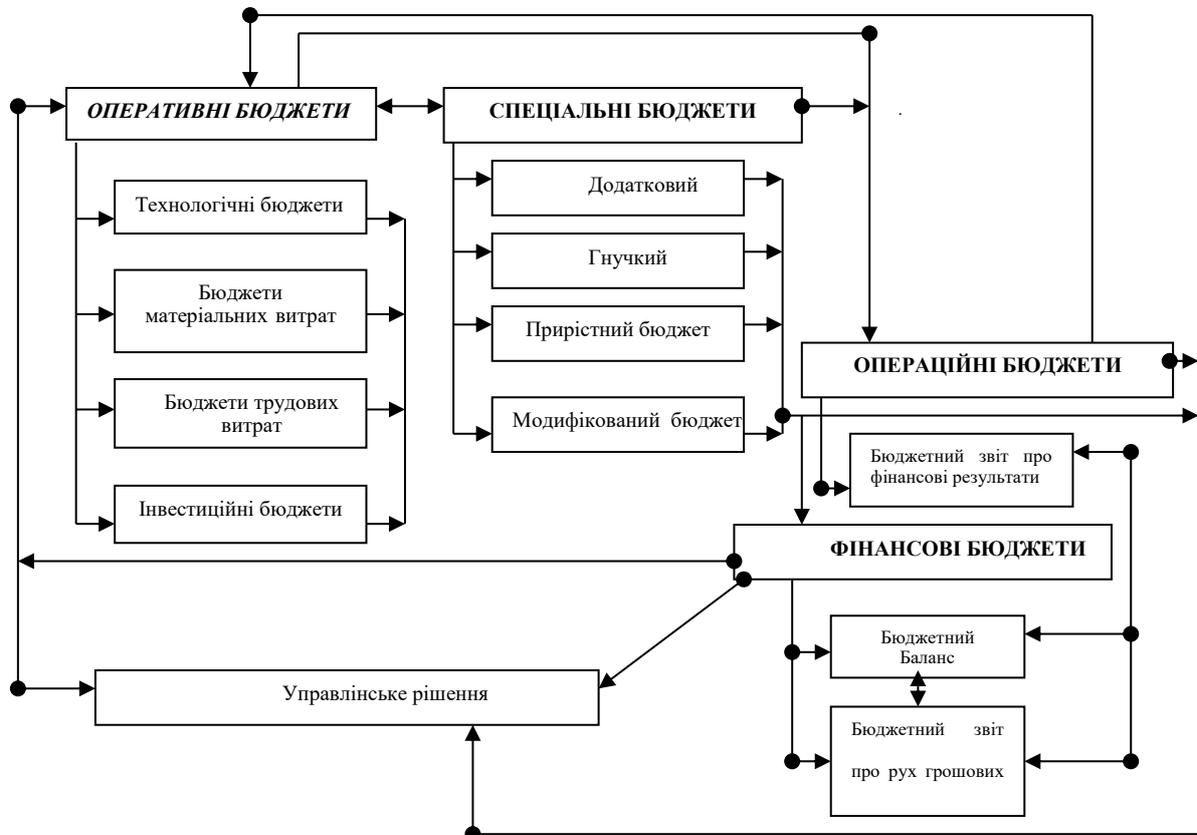


Рис. 1. Схема формування короткострокових бюджетів в управлінській обліковій системі та прийняття на їх основі управлінських рішень

Джерело: розроблено автором

Організація процесу бюджетування повинна бути поступовою та включати декілька взаємопов'язаних етапів:

1. підготовчий етап - аналіз існуючої організаційної структури; вивчення технології виробництва продукції (р.п.); виділення центрів відповідальності та розподіл обов'язків між ними;

2. методичний етап – визначення цілей бюджетування; визначення видів бюджетів та періодичності їх складання; встановлення методики складання бюджетів та контролю за їх виконанням;

3. технічний етап – визначення та розробка форм бюджетів за об'єктами їх складання; розробка форм документування результатів бюджетування та контролю за його виконанням (форми внутрішньої звітності); встановлення періодичності й послідовності бюджетування і контролю та заповнення форм звітності (звіт про виконання бюджету); вибір програмного забезпечення;

4. організаційний етап - виділення спеціалізованого підрозділу (відділу), який буде займатися бюджетуванням та розподіл обов'язків між працівниками центрів відповідальності і відділом, встановлення взаємозв'язків між ними й іншими службами підприємства; встановлення необхідних джерел інформації; розробка внутрішніх інструктивних та методичних матеріалів щодо організації процесу бюджетування та контролю за його здійсненням (положення про бюджетування).

Бюджетування розглядається, як двосторонній потік інформації, а саме: нисхідний і висхідний. При цьому, можна виділити такі підходи до організації процесу бюджетування: згори вниз, коли виконуються вказівки від вищого керівництва до нижчого; знизу вгору, коли рішення приймаються керівниками нижчих рівнів управління і подаються до затвердження вищим рівням управління; комбінований – бюджети складаються із взаємоузгодженістю рішень керівників вищих і нижчих рівнів управління.

При впровадженні бюджетування у практику управлінського обліку підприємств, проблемою виступає саме відсутність інформаційного забезпечення (інструктивного матеріалу) щодо організації та методики складання бюджетів як по структурних підрозділах, так і по підприємству в цілому. Тому, на мікрорівні доцільно розробляти внутрішнє Положення про бюджетування доходів, витрат і фінансових результатів підприємства, яке відобразить особливості його здійснення на підприємстві.

У процесі бюджетування особливе значення відіграє людський фактор, від якого залежить ефективність його проведення та своєчасність прийняття управлінських рішень. Завдання зі складання бюджетів повинні бути покладені на працівника відповідного відділу (для підприємства) або керівника центру відповідальності (для підрозділів).

При бюджетуванні необхідно визначитися із відповідною методикою складання бюджетів, вибір якої залежить від специфіки роботи підприємства і стратегії його розвитку. Так, при розробці короткострокових бюджетів можна використовувати такі варіанти: щоразу бюджетування починати із так званого “нового листа”, при цьому не враховуватимуться попередні результати діяльності підприємства і бюджетування, що дозволяє уникнути помилок минулих періодів; використовувати при бюджетуванні на поточний період дані попередніх періодів та виявлені відхилення, із відповідним їх коригуванням залежно від технології виробництва та перспектив діяльності підприємства в майбутньому бюджетному періоді; бюджетування від наступного – використовувати дані діючого на підприємстві довгострокового стратегічного плану.

Ефективність процесу бюджетування характеризується результатами контролю за його виконанням. Контроль здійснюється з метою перевірки виконання загального бюджету, порівняння фактичних показників з плановими, виявлення відхилень, причин та їх винуватців, якщо такі мають місце, а також вживання заходів для їх уникнення або попередження на майбутнє. Контроль за виконанням бюджетів поділяється на:

1) попередній, який виконується в процесі складання функціональних бюджетів і загального бюджету;

2) поточний, проводиться в ході виконання бюджетів з метою виявлення відхилень, їх причин та винуватців, попередження й уникнення їх в наступних періодах та внесення відповідних коригувань до загального бюджету;

3) завершальний (наступний), проводиться після завершення звітного та бюджетного періодів, результати відображаються у внутрішній звітності.

Висновки. Бюджетування виступає основним засобом забезпечення управління необхідною інформацією про технологічні і господарські процеси, які у поєднанні з іншою інформацією дозволяють надавати своєчасну оцінку результатів діяльності підприємства, вчасно реагувати на зміни у його роботі, уникати їх в майбутньому та приймати поточні і стратегічні управлінські рішення

Застосування методики бюджетування в управлінській обліковій системі на всіх рівнях управління повинно враховувати специфіку функціонування економічних суб'єктів відповідної галузі економіки та сприяти раціональному управлінню матеріальними, трудовими і грошовими ресурсами, витратами, доходами і фінансовими результатами для прийняття оперативних і альтернативних управлінських рішень,

ефективного управління бізнесом та досягнення стратегічних цілей економічних суб'єктів.

Список використаних джерел:

1. Волинчук Ю.В. Бюджетування, як інструмент управління фінансово-економічними результатами підприємства. *Збірник наукових праць «Економічні науки»*. Серія «Облік і фінанси». 2014. Вип.11 (41). Ч.3. С. 17-27.
2. Волкова О.Н. *Управленческий учет*. Москва, 2006. 472 с.
3. Додонов С.В. Ретроспективний аналіз теоретичного визначення «бюджетування». Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.2/98.pdf>
4. Долішня Т.І. Бюджетування, як один з інструментів ефективного формування та управління витратами *Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки»*. 2011. № 7. С. 179-183.
5. Дугельный А.П., Комаров В.Ф. *Бюджетное управление предприятием*. Москва, 2004. 432 с.
6. Дюкарева Х. Принципи бюджетування в системі управлінського обліку. *Вісник КНЕУ*. 2007. №2. С. 89-91.
7. Каришин Н. Бюджетування в системі бухгалтерського обліку. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 164-169.
8. Ковтун С. *Бюджетирование на современном предприятии или как эффективно управлять финансами*. Харьков, 2005. 340 с.
9. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. *Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади (монографія)*. Київ, 2007. 234 с.
10. Мухина Е.Р. Теоретические аспекты бюджетирования как элемента ресурсного обеспечения управленческого учета. *Вестник Пермского университета. Серия «Экономика»*. 2014. Вып. 1 (20). С. 70–76.
11. Наконечний Т.С. Про планування сільськогосподарського виробництва в сучасних умовах. *Економіка АПК*. 2002. №12. С.84-89.
12. Неклюдова Т.М. Сутність та принципи організації бюджетування в банку. *Регіональна економіка*. 2009. №2. С.103-112.
13. Нечипорук Н.В. Бюджетування в управлінському обліку бюджетних установ: проблеми та рішення. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnem_2012_9\(2\)_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnem_2012_9(2)_48).
14. Орленко С.С. Система бюджетування як інструмент ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. №10. С.62-67.
15. Сколотій І.В. Формування системи управлінського обліку в аграрних підприємствах. *Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва*. Серія «Економічні науки». 2017. №3. С. 174-183.
16. Томчук В.В. Бюджет грошових потоків, як складова процесу бюджетування на сільськогосподарських підприємствах. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2013. № 1. С. 206-221.
17. Хизрич Р., Питерс М. *Предпринимательство, или Как завести собственное дело и добиться успеха.: Вып. 2: Создание и развитие собственного предприятия / пер. с англ. В. С. Загашвили*. Москва, 1992.
18. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В. *Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового плана*. Москва, 2002. 400с.
19. Хруцкий В.Е. *Системы бюджетирования. Семь шагов по эффективной постановке бюджетирования*. Москва, 2007, 176 с.
20. Швайка Л.А. *Планування діяльності підприємств*. Львів, 2004. 268с.
21. Шим Джай К., Сигел Джозл Г. *Основы коммерческого бюджетирования*. Санкт-Петербург, 2001. 496 с.
22. Шимширт Н.Д. *Современная теория и практика финансового менеджмента на предприятии*. Томск, 2011. 348 с.
23. Шумило Ю.О. Бюджетування як важливий елемент операційного планування. *Актуальні проблеми економіки*. 2003. № 7. С.105-111.

Рецензент д.е.н., професор Голян В.А.