

4. Лысенко Ю.Г. Стратегическое управление персоналом: Изд. 2-е пер. и доп./ В.Н. Андриенко, Т.Ю. Беликова, В.А. Голтвенко, К.Н. Маншилин, Р.В. Прокопенко, А.И. Пушкарь, В.П. Стасюк. – Донецк: ООО «Юго-Восток, Лтд», 2005 – 201 с.

5. Матеріали ХХ з'їзду споживчої кооперації України. – К.: ПСК «Редакція газети «Вісти Центральної спілки споживчих товариств України», 2009. – 320 с.

6. Машенко В.Е. Системное корпоративное управление / В.Е. Машенко. – М.: Сирин, 2003. – 251 с.

7. Мельник Л.Г. Экономика развития: [учеб.пособ.] / Л.Г. Мельник. – Сумы: Издательство «Университетская книга», 2000. – 450 с.

8. Томсон А.А. Стратегический менеджмент: искусство разработки и реализации стратегии / А. А. Томсон, А. Дж. Стрикленд. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 576 с.

9. Шимановская-Дианич Л.М. Барьеры на пути формирования системы управления знаниями в организациях и предприятиях потребительской кооперации Украины. Нравственность и экономика // Всероссийская научно-практическая конференция с международным участием. Сборник научных трудов. / Л.М. Шимановская-Дианич – Курган. Курганский филиал ИЭ УрО РАН, 2010. Т.2. – С.98-100.

Рецензент докт. экон. наук, профессор И.А. Маркина

657

*Скрыпник М.И., к.э.н., доцент,
Национальная академия статистики, учёта и аудита, г. Киев*

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА ОПЕРАЦИОННЫХ И ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ЗАТРАТ

Управленческий учет является системой управления себестоимостью продукции, включающей в себя и элементы планирования. Это обусловлено необходимостью отражения в учете затрат производственно-хозяйственной деятельности, которая сама по себе не возникает. Схематично производственно-хозяйственную деятельность можно разделить на две составляющие: установление целей развития, осуществление определенных действий для достижения этих целей. Вторая составляющая этого процесса является объектом учета. Учетная информация предоставляет возможность дать оценку эффективности действий по достижению целей. Нормализовать составляющие производственной деятельности в рамках учетной системы целесообразно с использованием методов бюджетирования и нормативного калькулирования.

Применение этих методов в деятельности предприятия в условиях рыночной экономики позволяет обосновать такие показатели производства и реализации продукции, которые при имеющихся ресурсах приносят наибольший доход. К этим показателям относятся виды выпускаемой продукции, их объём, сроки изготовления. Прогноз показателей результативности работы предприятия основан на выборе метода обоснования. Существует два таких метода. Сущность первого заключается в сокращении применяемых ресурсов, второго – в приращении используемого капитала. Использование первого метода ориентирует предприятие на снижение затрат. Сущность второго заключается в повышении результативности деятельности предприятия. Существующая в настоящее время на промышленных предприятиях методология и методика планирования базируется на концепции централизованного планирования от достигнутых показателей.

Теоретические и методологические проблемы организации процесса бюджетирования рассмотрены в трудах зарубежных специалистов, таких как К. Друри [1], Д. Хан [2], Б. Райан [3], В. Майер [4], М. Мескон [5], Ч. Т. Хорнгрен [6], Дж. Фостер [6], М. Шим [7] и других, что объясняется повышением роли бюджетирования в деятельности иностранных компаний.

В Украине непосредственное использование на промышленных предприятиях разработок зарубежных экономистов по бюджетированию является невозможным без адаптации к отечественным условиям финансового планирования, особенностей его управления, системы учёта и отчётности. В отечественной и русской экономической литературе вопросы методологии планирования отдельных финансовых показателей, формирование прямых затрат, а также теория анализа отклонений фактических показателей от плановых разработана на достаточно высоком теоретическом и практическом уровне. Однако в последнее время широко обсуждается проблема разработки и использования в практике планирования, учёта и анализа новых подходов к управлению финансами предприятия на основании составления их бюджетов. Этой проблематике приурочены

труды Т. Г. Бень [8], Ф. Ф. Бутинца [9], С. Ф. Голова [10], Т. П. Карпова [11], Л. В. Нападовской [12], В. П. Савчука [13], А. Д. Шеремета [14] и других. Однако целый ряд теоретических, методических и практических проблем бюджетирования требуют решения и дальнейших разработок, непосредственно это касается и отраслевых особенностей финансового бюджетирования.

Рыночные условия хозяйствования требуют пересмотра сложившихся методик развития системы внутрипроизводственного планирования. Целью внутрипроизводственного планирования является формирование технико-экономических и финансовых показателей, которые должны быть достигнуты предприятием за определенный промежуток времени. Процесс планирования позволяет четко обозначить и количественно измерить цели, стоящие перед предприятием, определить основные пути и методы достижения этих целей, распределить функциональные обязанности и закрепить определенные центры ответственности за соответствующими исполнителями, обеспечить четкую координацию и взаимодействие между структурными подразделениями предприятия. Конкретизация поставленных задач осуществляется в процессе сметного планирования или бюджетирования, которое позволяет распределить ресурсы между центрами возникновения затрат и ответственности.

Целью статьи является разработка предложений относительно оптимизации финансового бюджетирования в системе управленческого учёта предприятия.

Бюджетирование – это процесс планирования будущих операций предприятия, сущность которого состоит в осуществлении периодического планирования, обеспечении координации производственных подразделений и создании основы для оценки и контроля выполнения запланированных показателей.

Бюджеты, являясь составной частью управленческого учета, побуждают планировать внутрипроизводственные процессы, выработать контрольные критерии и улучшать координацию для достижения стратегических целей предприятия. Следовательно процесс бюджетирования является шире процесса планирования, поскольку включает в себя не только плановые показатели, но и инструменты координации и контроля их выполнения.

Бюджеты составляют как для предприятия в целом, так и для его подразделений. Сводный бюджет охватывает все сферы производственно-хозяйственной деятельности предприятия: производство, реализацию, распределение и финансирование. В нем в количественном выражении прогнозируется будущая прибыль, денежные потоки.

Обоснование планов и возможность оценки затрат, связанных с их возникновением, в процессе бюджетирования осуществляется в двух направлениях. Первое направление связано с подготовкой функциональных бюджетов подразделений предприятия – центров ответственности. Вторым направлением является разработка нормативных затрат на производство отдельных видов продукции.

Общая схема составляющих бюджетирования представлена на рис. 1.

На рис. 1. показана взаимосвязь направлений бюджетирования по составлению бюджетов центров ответственности и смет затрат на производство отдельных видов продукции. Эта взаимосвязь выражается в определении ставок распределения затрат центров ответственности между видами выпускаемой продукции. Обобщение в процессе бюджетирования сметы затрат на производство продукции и косвенных затрат подразделений обеспечивает возможность составления нормативной калькуляции производственной себестоимости единицы продукции. Данные бюджетов всех центров ответственности объединяют в обобщенный бюджет предприятия. Детализация показателей обобщенного бюджета заключается в его разграничении на операционные и финансовые бюджеты.

Операционные представляют собой бюджеты доходов и расходов, которые обеспечивают составление бюджетного отчета о прибыли. К операционным принадлежат бюджеты объемов реализации, производства, себестоимости реализованной продукции. Обобщающим является бюджетный отчет о прибыли.

Функциональными являются бюджеты административных расходов и расходов на сбыт, сводный бюджет операционных и финансовых результатов деятельности предприятия [15].

Финансовые бюджеты отображают запланированные денежные потоки и финансовое состояние предприятия. В их состав входят бюджет денежных средств и бюджетный баланс.

Процесс бюджетирования состоит из подготовительной стадии, предварительного составления бюджетов, их обсуждений с руководством для согласования и координации, анализа и контроля выполнения утвержденных бюджетов. Бюджетирование является регулярным процессом, заключающимся в последовательности определенных этапов: первый – краткое описание стратегии, второй – разработка и формирование бюджетов, третий – бюджетный контроль.

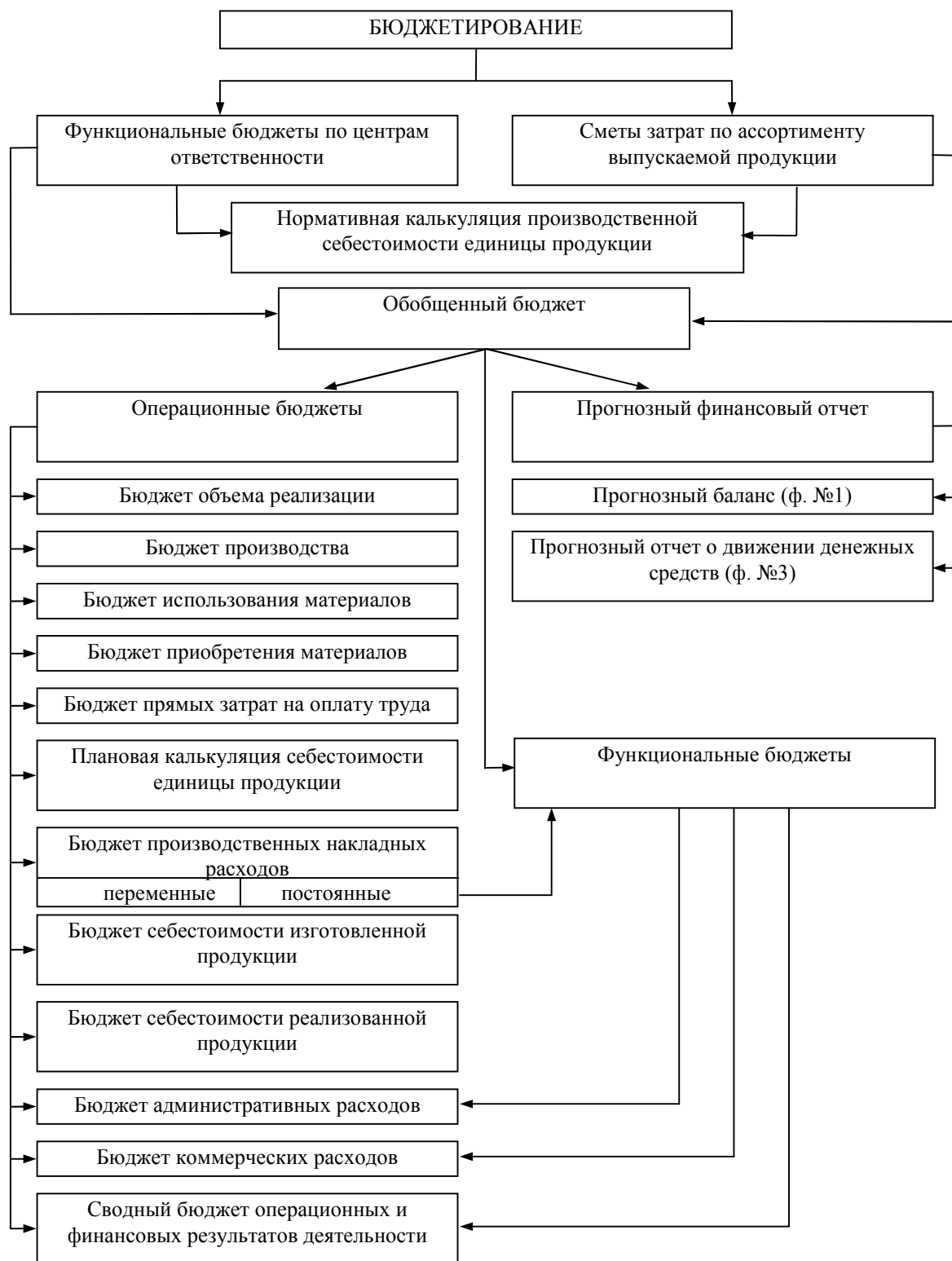


Рис. 1. Схема процедуры бюджетирования

Начальным этапом бюджетирования является составление бюджета реализации. Этот бюджет составляется на основе прогнозирования объемов реализации. Оценка будущих объемов реализации основана на использовании комплексного подхода, который включает в себя исследование рынка, статистическую информацию и прогнозы развития отрасли, перспективы ценовой политики, прогноз соотношения между спросом и предложением. В процессе составления бюджета реализации служба маркетинга предприятия проводит рыночные исследования, направленные на выявление нынешних потребителей продукции и определение потенциальных покупателей. Анализ проведенных исследований показывает, что основными приоритетами для потребителей продукции промышленного производства являются качество и цена, своевременность и надежность поставок.

Наличие разнообразного ассортимента выпускаемой продукции обуславливает необходимость определения размеров рынка и его емкости по каждому виду продукции. В бюджете реализации отражаются следующие показатели: виды продаваемой продукции, их количество, цена за килограмм и сумма, на которую планируется осуществить продажу.

Для составления этого бюджета проводятся предварительные расчеты прогнозируемых объемов потребления по каждому наименованию, сорту. Годовой бюджет реализации следует детализировать с разбивкой по кварталам в целях обеспечения возможности управления доходами в изменяющейся внешней среде.

На основе бюджета реализации разрабатывается бюджет производства. Он определяет запланированный объем и номенклатуру продукции, которую необходимо произвести, чтобы обеспечить планируемые объемы реализации и необходимый уровень запасов. Этот бюджет составляется только в натуральных показателях. Планируемый объем производства рассчитывается как алгебраическая сумма объемов реализации и прогнозируемых остатков запасов готовой продукции на начало и конец периода. Бюджет производства составляется по ассортиментным группам выпускаемой продукции. Целью бюджета производства является обеспечение объемов производства, достаточного для удовлетворения покупательского спроса, и создание экономически целесообразного уровня запасов.

Для определения общих затрат на производство необходимо рассчитать себестоимость единицы продукции, складывающуюся из материальных, трудовых затрат и косвенных расходов. Поэтому, следующим этапом подготовки обобщенного бюджета является составление частных бюджетов: бюджета использования материалов, бюджета приобретения материалов, бюджета трудовых затрат и бюджета косвенных расходов.

Объемы производства, предусмотренные бюджетом производства, служат для планирования прямых материальных затрат. Бюджет прямых материальных затрат содержит обобщенную информацию о расходах материалов на выпускаемую продукцию в пределах установленных норм и прогнозируемых цен. Изменение норм расхода может быть вследствие внедрения новых видов технологического оборудования, оснастки, новых технологий. Цены на сырье зависят от его качественных характеристик, потребительских свойств, колебаний спроса и предложения, объемов закупок и способов доставки.

Для расчета бюджета использования материалов применяют нормы расхода материальных ресурсов на производство отдельных видов выпускаемой продукции. Для расчета расхода материалов в натуральных единицах используются показатели запасов материалов на начало отчетного периода, потребности в материалах для выполнения бюджета производства. Количество материалов, необходимых для обеспечения плановых показателей производства, рассчитывается как разница между потребностью в материалах, необходимых для производства запланированного объема продукции, и запасами материалов на начало периода. Умножая количество единиц материалов на их закупочную цену, получают бюджет приобретения материалов.

При планировании закупок материалов необходимо учитывать уровень запасов материалов на начало и конец планируемого периода.

Производство практически каждого изделия сопровождается непосредственно трудовым участием рабочих. Величина рабочего времени производственных рабочих и стоимость затрат рабочего времени относятся к прямым трудовым затратам. От количества труда основных рабочих напрямую зависит объем производства продукции, поэтому, планирование трудовых затрат для каждого цеха строится на основе бюджета производства, а также норм расхода рабочего времени и его стоимости. Бюджет трудовых затрат определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства, рассчитанное путем умножения количества килограмм продукции на норму затрат труда в часах на килограмм. Денежное выражение трудовых затрат определяется путем умножения необходимого рабочего времени на различные часовые ставки оплаты труда.

Величина прямых трудовых затрат служит базой для распределения косвенных расходов между видами производимой продукции и поэтому влияет на точность составления плановой калькуляции себестоимости единицы продукции [16].

Любой производственный процесс связан не только с затратами прямых трудовых и материальных ресурсов, но также с косвенными расходами, обусловленными выполнением функций управления и обслуживания производства, обеспечения работоспособности технологического оборудования. Эти расходы объединяются в категорию общепроизводственных затрат. При этом они

классифицируются по отношению к объему производства и разделяются на две группы: условно-переменные и условно-постоянные.

Условно-переменная группа общепроизводственных расходов включает расходы, величина которых зависит от объема производства и варьирует при изменениях количества производимой продукции.

Для предприятий промышленности к этим расходам относят: содержание оборудования и рабочих мест (зарплата ремонтников, материалы, энергия), текущий ремонт производственного оборудования, внутрицехового транспорта и ценных инструментов, содержание и расходы по эксплуатации внутрицехового транспорта (расходы по перемещению материалов, полуфабрикатов и изделий), амортизация производственного оборудования, внутрицехового транспорта, износ малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и расходы по их восстановлению, прочие расходы, связанные с работой оборудования. Планирование и нормирование величины условно-переменных общепроизводственных расходов осуществляется в постатейном разрезе и привязывается к какому-либо измерителю объема производства.

В состав условно-постоянных общепроизводственных расходов входят: зарплата прочего общезаводского персонала, амортизация основных средств общезаводского характера, текущий ремонт зданий общезаводского назначения, содержание столовой, лаборатории, т.е. их ремонт и амортизация, подготовка кадров, содержание автобусов, мусоропровода, дежурной машины, инкассация, представительские расходы, подписка. Величина этой части общепроизводственных расходов находится в зависимости от организационной структуры предприятия, схемы управления производством, условий его работы.

Зависимость между условно-переменной и условно-постоянной частями общепроизводственных расходов на предприятии устанавливается на основе статистических наблюдений. Сложившаяся пропорция подлежит ежегодной корректировке применительно к особым условиям планируемого периода. На основе установленных пропорций составляется расчет условно-постоянной части бюджета производственных накладных расходов.

Бюджет общепроизводственных расходов имеет две цели:

- 1) интегрировать все бюджеты общепроизводственных расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию;
- 2) предоставлять данные для вычисления нормативов этих расходов на будущие периоды.

Важным этапом процесса планирования является определение остатков производственных и товарных запасов, которые предполагается иметь по состоянию на конец планируемого периода. От этой величины зависят показатели объема закупок производственных ресурсов, обоснованность плана производства продукции, а также ряд важных финансовых показателей и характеристик, применяемых при расчетах денежных потоков, конечных финансовых результатов и бюджетного баланса.

Конечные финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятия в планируемом периоде зависят от себестоимости реализованной продукции, расчет которой осуществляется в бюджете себестоимости реализованной продукции. Данный бюджет содержит себестоимость реализованной продукции, которую предполагается реализовать в бюджетном периоде. Основными элементами себестоимости реализованной продукции являются прямые и общепроизводственные расходы. Исходя из бюджета производства, в котором рассчитаны остатки готовой продукции на конец каждого квартала, составляется бюджет себестоимости реализованной продукции.

Следующим элементом себестоимости реализованной продукции являются административно-управленческие расходы, в состав которых включаются затраты на управление и обслуживание предприятия в целом. На промышленных предприятиях к административным расходам относятся: зарплата аппарата управления, командировочные расходы, содержание военизированной, пожарной охраны, почтово-телеграфные и телефонные услуги, канцелярские, чертежные принадлежности, переплетные работы, стоимость бланков отчетности, содержание диспетчерских служб, содержание зданий отделов заводоуправления, служебные разъезды и содержание легкового транспорта, приобретение чековых книжек, обслуживание компьютерной техники, содержание учебного класса и прочие хозяйственные расходы. Разработка бюджета административных расходов необходима для целей контроля этих расходов, необходимых для поддержания деятельности предприятия в целом в будущем периоде.

Расходы, связанные со сбытом продукции, ее рекламой и проведением маркетинговых исследований, обобщаются в бюджете расходов на сбыт. Он составляется как исходя из запланированных объемов продаж (например, выплата комиссионных продавцам продукции), так и

на основе схем товародвижения; способов поставки и транспортировки готовой продукции покупателям; применяемой схемой управления сбытом продукции, а также с учетом других организационных факторов. В бюджете расходов на сбыт отражаются постоянные и переменные расходы, связанные со сбытом продукции в бюджетном периоде. Размер бюджетных расходов зависит от прогноза реализации.

Значительную часть описанных выше предварительных плановых расчетов при составлении бюджетов можно рассматривать в качестве подготовительных для определения конечных финансовых результатов, которых может добиться предприятие при условии обеспечения запланированных объемов производства, реализации при заданном уровне затрат на производство и реализацию продукции. Обобщается информация о планируемых финансовых результатах в бюджетном отчете о прибыли.

Бюджетный отчет о прибыли составляется на основании бюджетов реализации, себестоимости реализованной продукции, расходов на сбыт и общепроизводственных расходов.

Определение плановых показателей баланса является заключительным этапом процесса бюджетирования. Расчет ожидаемого бухгалтерского баланса по состоянию на конец планируемого периода позволяет оценить те изменения, которые произойдут с имуществом предприятия и его источниками в результате запланированных операций. Бюджетный баланс составляется на основании баланса на начало бюджетного года, бюджетов операционных расходов и бюджета денежных средств.

Прогнозный бухгалтерский баланс является конечным продуктом всего процесса составления бюджетов. На этом этапе руководство решает о принятии предлагаемого общего бюджета или изменении планов и пересмотре отдельных его частей.

Бюджетный баланс позволяет четко определить цели и задачи, стоящие перед руководителями предприятия на планируемый (бюджетный) период, и контролировать ход выполнения производственной программы, процесс формирования доходов и расходов и состояние расчетов. Составленный бюджетный баланс отражает показатели, которых должно достичь предприятие.

Для выявления расхождений между фактическими показателями деятельности и установленными бюджетами проводится бюджетный контроль. Бюджетный контроль основан на составлении отчета об исполнении бюджета. Данный отчет акцентирует внимание руководства на возникающих отклонениях и обеспечивает возможность управления по отклонениям. Анализ этих отчетов позволяет выявить недостатки, их причины для принятия соответствующих мер и предотвращение этих недостатков в будущем.

Элементами системы бюджетного контроля, основанного на данных управленческого учета, являются управление с прямой связью (составление бюджетов) и управление с обратной связью (сопоставление фактических показателей со сметными для выявления отклонений и корректировки действий). Отклонения от бюджета могут быть благоприятными (когда фактический доход превышает запланированный, а фактические расходы меньше бюджетных) и неблагоприятными (когда фактический доход меньше запланированного и фактические затраты больше бюджетных). Значительный размер отклонений детально изучается. Для выяснения причин отклонений требуется дополнительная информация. Поэтому, отчет об исполнении бюджетов включает в себя и показатели перерасчета бюджетных данных на фактический уровень производительности.

Анализ бюджетов и отчетов об их исполнении дает возможность оценить выполнение основных функций и хозяйственных процессов. Конечной целью этого анализа является установление лучшего варианта выполнения каждой конкретной работы и выяснение того, как можно снизить расходы в каждом функциональном подразделении предприятия. Сравнивая бюджеты предприятий, входящих в корпорацию, можно оценить конкурентоспособность каждого с точки зрения затрат.

Литература

1. Друри К. Управленческий и производственный учёт: учебник / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
2. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан: [пер. с нем.] / Под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
3. Райан Б. Стратегический учёт для руководителя / Б. Райан: [пер. с англ.] / Под ред. В. А. Микрюкова – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
4. Майер Е. Контроллинг как система мышления / Е. Майер – М.: ДИС, 1997. – 159 с.
5. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури: [пер. с англ.] – М.: Дело, 1993. – 702 с.

6. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерський учёт: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер: [пер. с англ.] / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
7. Шим Джай К. Основы коммерческого бюджетирования / Джай К. Шим, Г. Сигел Джозл: [пер. с англ.] – СПб.: Азбука, 2001. – 496 с.
8. Бень Т.Г. Бюджетування як інструмент удосконалення системи фінансового менеджменту підприємств / Т.Г. Бень, С.Б. Довбня // Фінанси України. – 2001. - № 7. – С. 56 - 60.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: курс лекцій: навч. посіб. [для студ. спец. 7. 050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук / Житомирський інженерно – технологічний ін-т. – Житомир: ПП “Рута”, 2000. – 448 с.
10. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – [3-тє вид.] – Київ: “Лібра”, 2006. – 704 с.
11. Карпов Т.П. Управленческий учёт: [учебник] / Т.П. Карпов – М.: ЮНИТИ, 2001. – 350 с.
12. Нападівська Л.В. Управлінський облік: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Нападівська – К.: Книга, 2004. – 544 с.
13. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций / В. П. Савчук. – К.: Издат. дом “Максимум”, 2001. – 600 с.
14. Шеремет А.Д. Финансы предприятий / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.: ИНФРА-М, 1997. - 343 с.
15. Принципи бюджетування: зб. наук. праць / В.В. Бабіченко // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – Вип. 187: В 4 т. – Т. I. – С. 256 – 270.
16. Зятковский И.В. Бюджет предприятия как инструмент управления финансовыми ресурсами / И.В. Зятковский // Финансы Украины. – 2006. - № 7. – С.78- 89.

Рецензент докт. экон. наук, профессор В.П. Пантелеев

338.47:656

*Стрельчук Є.М., к.е.н., професор,
Одеська національна академія зв'язку ім. О.С. Попова
Цаль І.І., ст. викладач,
Вінницький фінансово-економічний університет*

СИСТЕМА МОНІТОРИНГУ РЕЗУЛЬТАТІВ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОПЕРАТОРА ПОШТОВОГО ЗВ'ЯЗКУ

Контроль за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності здійснюється шляхом моніторингу їх фінансово-господарської діяльності. Показниками, що характеризують фінансово-господарський стан підприємства є [1, 2]:

– оцінка ефективності використання активів, доходів, витрат та результатів діяльності оператора поштового зв'язку за звітний період, виявлення факторів позитивного та негативного впливу на фінансові результати;

– оцінка відхилень фактичних показників фінансово-господарської діяльності від планових, виявлення факторів впливу на недовиконання планових показників.

Моніторинг факторів впливу на результати фінансової діяльності оператора поштового зв'язку здійснюється на основі застосування відповідних критеріїв визначення ефективності управління підприємством. Критерієм оцінки є нормативне значення або відповідність виконання вимог щодо сукупності нормативних показників, які характеризують результати фінансово-господарської діяльності, стан виконання чи збереження державного майна суб'єктами господарювання державного сектору економіки.

Основою для проведення моніторингу фінансово-господарської діяльності оператора поштового зв'язку є фінансова звітність та пояснювальна записка до неї:

- баланс (форма 1);
- звіт про фінансові результати (форма 2);
- звіт про рух грошових коштів (форма 3);
- звіт про власний капітал (форма 4);
- декларація з податку на прибуток;
- інша інформація при необхідності.

З різних позицій наукові й методичні основи визначення сутності та ролі результатів фінансової діяльності підприємства та завдань моніторингу досить повно викладені у працях