

УДК 657.3

Рокожиця А.Ю.
студентка*Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова*

Івата В.В.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку і економічного аналізу

*Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова***КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ БЮДЖЕТУВАННЯ****OPERATING EXPENDITURE CONTROL IN BUDGETARY SYSTEM****АНОТАЦІЯ**

У статті проаналізовано ефективність контролю витрат у системі бюджетування. Виявлено, що застосування системи бюджетування на вітчизняних підприємствах потребує специфічного узгодження з обліковою політикою підприємства. Система бюджетування може стати одним із дієвих інструментів для оперативного прийняття управлінських рішень щодо операційної діяльності підприємства. Ефективність використання бюджетів підприємства безпосередньо залежить від обраних методів їх розроблення, які повинні максимально враховувати особливості діяльності підприємства.

Ключові слова: операційні витрати, управління витратами, контроль витрат, система бюджетування, автоматизована система.

АННОТАЦИЯ

В статье проанализирована эффективность контроля расходов в системе бюджетирования. Выявлено, что применение системы бюджетирования на отечественных предприятиях требует специфического согласования с учетной политикой предприятия. Система бюджетирования может стать одним из действенных инструментов для оперативного принятия управленческих решений в операционной деятельности предприятия. Эффективность использования бюджетов предприятия напрямую зависит от выбранных методов их разработки, которые должны максимально учитывать особенности деятельности предприятия.

Ключевые слова: операционные затраты, управление затратами, контроль затрат, система бюджетирования, автоматизированная система.

ANNOTATION

The article analyzes the effectiveness of control over expenditures in the budgeting system. It is revealed that the use of budgeting system at domestic enterprises requires specific coordination with accounting policies of the enterprise. The budgeting system can become one of the most effective tools for promptly making managerial decisions on the operational activities of the enterprise. The effectiveness of using the budgets of an enterprise directly depends on the chosen methods of their development, which should take into account the peculiarities of the enterprise as much as possible.

Keywords: operating costs, cost management, cost control, budgeting system, automated system.

Постановка проблеми. Загострення конкуренції, посилене кризовими явищами в економіці, змусило керівників багатьох підприємств звернути увагу на оптимізацію операційних витрат. Для підвищення контрольованості операційних витрат керівники багатьох підприємств намагаються впроваджувати в практику діяльності різні методики планування та контролю витрат. Проблема ефективності системи контролю в межах системи бюджетування є складною і до кінця не вирішеною. Розро-

блення такої системи контролю вимагає поєднання методичних підходів різних дисциплін. Актуальними завданнями є систематизація та розв'язання принципів, методів та прийомів контролю операційних витрат у системі бюджетування для їх впровадження в бізнес-практику вітчизняних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку і контролю операційних витрат висвітлено в працях багатьох науковців, таких як: К. Дайле, Друрі, Д. Хана, Ч. Хорнгрен, Е. Нікбахт, А. Гроппеллі, Дж.К. Ван Хорн [1–6], А.Е. Карпов, В.Е. Хруцький, В.В. Гамаюнов [7; 8] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на наявність численних наукових здобутків, залишаються недостатньо вирішеними проблеми розроблення ефективної системи контролю операційних витрат підприємства в системі бюджетування та адаптації інструментів контролю до специфіки інформаційного середовища збору й аналізу інформації про операційні витрати.

Мета статті полягає у розробленні практичних рекомендації щодо створення ефективної системи контролю під час впровадження бюджетування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Метою діяльності комерційного підприємства в умовах ринкових відносин є збільшення прибутку. Досягти цього можна шляхом збільшення виробництва та реалізації продукції, утримання лідируючого положення на ринку, систематичного оновлення асортименту продукції, поліпшення технології виробництва та ін. Мета діяльності підприємства та шляхи її досягнення визначаються у процесі стратегічного планування, результатом якого можуть бути план розвитку підприємства на тривалий час та стратегія досягнення визначеної мети.

Деталізація перспективного планування здійснюється шляхом бюджетування, тобто визначення короткострокових (поточних) завдань у межах загальної довгострокової стратегії.

Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів [9].

Бюджет підприємства (установи, організації) – це внутрішній документ, представлений у формі розпису видатків і/або доходів об'єкту бюджетування (підприємства, підрозділу, центру відповідальності), що складається на певний період шляхом багатоваріантного аналізу діяльності підприємства.

З терміном «бюджет» тісно пов'язане поняття «бюджетування». Для бюджетування характерні основні ознаки технології управління: в ході складання бюджетів обробляється значний масив інформації; в результаті аналізу наявної інформації приймаються рішення, які представляють у формі планових бюджетних показників; виконання бюджетів передбачає реалізацію попередньо прийнятих управлінських рішень; бюджетування передбачає фіксацію як планових, так і звітних бюджетних показників.

Бюджетування, як і будь-яка технологія управління, являє собою певну систему дій у галузі управління і передбачає послідовне здійснення чотирьох груп основних операцій, це: визначення мети управління; збирання та переробка інформації; прийняття рішень; організація виконання рішень, здійснення обліку та контролю над виконанням рішень.

Система бюджетування може стати одним із дієвих інструментів для оперативного прийняття управлінських рішень щодо операційної діяльності підприємства лише за умови функціонування дієвої системи контролю. Залежно від величини підприємства для здійснення контролю витрат необхідно витрачати людські та інформаційні ресурси, тобто організація системи контролю над витратами потребує додаткових витрат. Для підприємств малого бізнесу, коли керівник повністю контролює процес виробництва та реалізації продукції, проблему управління витратами він вирішує самостійно і без використання спеціальних методик управління витратами.

Коли ж на середніх та великих підприємствах система управління витратами перестає замикатися на одній особі керівника, а виходить на рівень взаємодії кількох підрозділів, постає необхідність впровадження певної методології збору, реєстрації та аналізу інформації про витрати підприємства. Одним із найпоширеніших управлінських інструментів, які вирішують це завдання, є методологія бюджетування, у рамках якої визначаються способи формування бюджетів, що містять планові та фактичні показники операційних витрат організації.

Впровадження системи бюджетування на підприємстві є складним процесом. Як правило, для її розроблення та впровадження залучаються спеціалізовані консалтингові фірми, які в процесі розроблення та автоматизації системи бюджетування під конкретний програмний продукт виконують для підприємства низку стандартних процедур, які мають вирішальне значення для здійснення контролю, проте най-

частіше їх важливість недооцінюється керівниками підприємств.

Після впровадження системи бюджетування сторонніми консультантами, як правило, спостерігається ситуація, що ця система не виправдовує покладених на неї сподівань. Керівники підприємства мають досить віддалене уявлення про те, з яких елементів складається система бюджетування, який механізм її дії й як, з рештою, показники бюджетів взаємопов'язані з показниками рентабельності конкретного підприємства та який механізм оптимізації витрат та пошуку резервів їх зниження.

Якщо із системою планування питань не виникає, то продумана система контролю зустрічається вкрай рідко, тому залишаються без відповіді прості питання керівників різних рівнів управління щодо прив'язки витрат до конкретних об'єктів, тобто наскільки реалізація тієї чи іншої продукції чи інвестиційного проекту буде прибутковою в конкретних часових межах.

Традиційна система контролю базується на контрольних показниках по обсягах витрат. Завдяки формалізації всіх процедур контроль у системі бюджетування має безперечні переваги:

- простота здійснення;
- можливість формалізації;
- широке залучення менеджерів до процесу контролю.

Та ж формалізація процедур має й інший бік, що проявляється такими недоліками, як:

- орієнтація переважно не на результати, а на витрати;
- можливість перевитрачання коштів запланованого бюджету.

Мета керівника підрозділу полягає у тому, щоб жорстко дотримуватися бюджетних показників, а не гнучко реагувати на потреби виробництва і збуту. Система контролю на засадах додаткового стимулювання над оптимізацією та раціоналізацією витрат зустрічається дуже рідко через високу складність розроблення такої системи, тому що поняття контрольованості витрат на рівні того чи іншого підрозділу не є уніфікованим для підприємств навіть одного виду діяльності.

Сприймаючи систему бюджетування як ефективний механізм контролю, керівники нерідко піддаються ілюзії, що ефективність контрольного механізму передбачена методикою бюджетування априорі, тому після впровадження системи бюджетування консалтинговими фірмами без достатнього заглиблення у специфіку механізму управління витратами саме на даному підприємстві в рамках цієї системи керівник через деякий час стикається з проблемою низької рентабельності підприємства, незважаючи на жорстке виконання бюджету.

Ефективності системи контролю витрат у системі бюджетування необхідно приділити особливу увагу. При цьому увага концентрується на таких важливих етапах [10]:

- збір та передавання даних про витрати з виробничих підрозділів підприємства до відділу, який займається їх аналізом та обробкою (фінансово-економічна служба);

- реєстрація витрат у системі управлінського обліку за об'єктами бюджетування;

- методика контролю витрат і аналізу;

- аналіз механізму прийняття рішень щодо управління витратами на предмет розподілу відповідальності та регламенту взаємодії підрозділів під час ухвалення тих чи інших рішень щодо оптимізації витрат чи методики визначення собівартості продукції.

Ефективність використання бюджетів підприємства безпосередньо залежить від обраних методів їх розроблення, які повинні максимально враховувати особливості діяльності підприємства. Проведене дослідження показало, що для формування бюджетів підприємства варто додатково використовувати ліміти (граничні величини) у поєднанні з коефіцієнтним методом. Зокрема, під час планування інших витрат операційної діяльності за основу розрахунку окремих груп витрат запропоновано використовувати значення попередніх періодів, скориговані на відповідні коефіцієнти з урахуванням законодавчих обмежень, що застосовуються до даної групи, з установленням найбільш імовірних та граничних значень. Це дасть економістам змогу визначати резерви для коригування бюджетних показників за різкої зміни умов функціонування. Крім того, пропонуємо виокремлювати паралельно-послідовний метод розроблення бюджетів, адже саме він дає змогу скоротити термін розроблення бюджетів на різних рівнях управління.

У системі бюджетування на етапі її розроблення та впровадження пілотного проекту повинно бути проаналізовано, як працює механізм прийняття рішень щодо управління витратами, тому що прийняття неузгоджених управлінських рішень щодо управління витратами призводить до того, що вся система працює неефективно.

На сучасному підприємстві бюджетування здійснюється за допомогою спеціалізованого програмного продукту і пов'язане зі збором великого масиву різної за своєю природою економічної інформації, тому особлива увага повинна приділятися інформаційному складнику в системі бюджетування для здійснення контролю.

Контроль операційних витрат у рамках системи бюджетування пов'язаний з інформаційною проблемою. На багатьох підприємствах формування фактичних операційних бюджетів, у яких містяться первинні дані про фактичні витрати сировини, матеріалів, палива тощо, відбувається несвоєчасно і не в повному обсязі. Неповнота і несвоєчасність надходження інформації до відповідних аналітичних служб призводять до помилковості в розрахунках контрольних показників або до застарілості інформації,

яка вже не може вплинути на управлінські рішення.

Дотримання вимог повноти і своєчасності отримання інформації про витрати повинно бути доповнене принципом достатності. Збір надлишкових відомостей збільшує витрати часу і ресурсів на отримання й обробку інформації, ускладнює інформаційну систему неважливими даними, вивчення впливу яких може призвести до невірних управлінських рішень.

Нерідко в процесі управління витратами ігнорується вплив різних факторів на склад, розмір і структуру затрат. В умовах динамічної ринкової ситуації протягом нетривалого періоду часу витрати можуть змінюватися під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. Передбачити всі фактори і ступінь їх впливу дуже важко, оскільки спроби прогнозування можуть забирати чимало часу і ресурсів. Однак це не означає, що вивченням та оцінкою впливу тих чи інших факторів можна нехтувати.

Досвід показує, що введення системи управління витратами «зверху», придбання високоцінного програмного забезпечення і навіть створення служб, в обов'язки яких входять облік, контроль і планування витрат, не гарантують побудову ефективної системи контролю витрат. Щоб система запрацювала, всі керівники підрозділів і служб повинні чітко уявляти функції, які вони виконують, сферу своєї відповідальності та взаємозв'язок між підрозділами.

Висновки. Підсумовуючи результати дослідження прикладних засад упровадження контролю операційних витрат підприємства в системі бюджетування, можна зробити такі висновки.

У контексті сучасної практики управління витратами підприємства система контролю операційних витрат потребує детального розроблення на етапі впровадження автоматизованої системи бюджетування на підприємстві.

Систематизуючи типові недоліки в організації контролю операційних витрат підприємства в системі бюджетування, можна визначити, що типовою є недооцінка з боку керівництва важливості процедур структуризації підприємства для цілей бюджетування на етапі розроблення такої системи для підприємства, адже цей етап роботи формує системну концепцію інформаційно-аналітичного та методичного забезпечення процесів планування, контролю, аналізу витрат для успішної реалізації оперативних та стратегічних цілей діяльності підприємства.

Ураховуючи складність та багатогранність предмету дослідження, необхідно визнати, що в межах однієї статті неможливо розкрити всі аспекти розроблення ефективної системи контролю на підприємстві. На своє подальше дослідження очікують проблеми уніфікації підходів до розроблення системи контрольних показників рівня операційних витрат, орієнтовані на різні аспекти діяльності підприємства, для формалізації стратегії на рівні операційної діяльності і контролю успішності її реалізації.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Дайле А. Практика контроллинга / А. Дайле. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 336 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри ; пер. с англ. – М. : Юнити-Дана, 2002. – 1071 с.
3. 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.
4. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; 10-е изд. – СПб. : Питер, 2008. – 1008 с.
5. Нікбахт Е., Гроппеллі А. Фінанси / Е. Нікбахт, А. Гроппеллі ; пер. з англ. В.Ф. Овсієнка та В.Я. Мусієнка. – К. : Вік, Глобус, 1992. – 383 с.
6. Ван Хорн Дж.К. Основы финансового менеджмента / Дж.К. Ван Хорн, Вахович Дж.М. – М. : Вильямс, 2006. – 1232 с.
7. Карпов А.Е. 100% практического бюджетирования. Кн. 1. Бюджетирование как инструмент управления / А.Е. Карпов. – М. : Результат и качество, 2003. – 392 с.
8. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов ; изд. 2-е, перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 461 с.
9. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
10. Бурмистров Г. Затраты: от контроля к управлению / Г. Бурмистров // Управление компанией. – 2006. – № 8.