

Організація бюджетного контролю

В дослідженні сформульовано основні проблеми організації системи бюджетного контролю і запропоновано альтернативні підходи до їх вирішення. Доведена необхідність при аналізі виконання бюджетів коригування планових показників на дію об'єктивних чинників.

бюджетування, контроль, управління, центри відповідальності, центри складання бюджетів, аналіз відхилень

Постановка проблеми. Сьогодні керівників вітчизняних підприємств важко здивувати термінами «управлінський облік», «бюджетування», «фінансовий менеджмент»... Ніхто вже не заперечує необхідності планування і того, що навіть якийсь загальний план кращий, ніж взагалі його відсутність. Незважаючи на це, не на багатьох підприємствах нашої держави впроваджена система бюджетування, яка дійсно виконує покладені на неї функції, хоча всі розуміють важливість і необхідність подібної системи. Важливою, на думку автора, є проблема організації ефективного контролю в системі бюджетування тобто організація контролю виконання бюджетів з метою прийняття оперативних управлінських рішень, що перетворює її в ефективний інструмент управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробкою проблем бюджетування займається достатньо велика кількість вітчизняних науковців: Л.О. Сухаріва, Л.В. Нападовська, С.Ф. Голов, С.Н. Петренко, О.В. Карпенко, І.А. Білоусової, М.С. Пушкар та інші. Крім того існує достатньо велика кількість перекладених праць зарубіжних авторів. Але недостатньо розкритою залишається проблема організації зворотного зв'язку тобто контролю в системі бюджетування.

Постановка завдань. Зауважимо, що навіть виважений і обґрунтований план не буде ефективним інструментом управління підприємством без налагодженої системи зворотного зв'язку, тобто при відсутності ефективної системи контролю за виконанням планів. Метою цього дослідження є аналіз підходів до організації бюджетного контролю на підприємстві, виділення основних проблем і розробка альтернативних варіантів їх вирішення.

Основний матеріал дослідження. В загальному розумінні термін "контроль" означає систематичне спостереження за підконтрольним об'єктом з метою виявлення відхилень в його діяльності від встановлених норм і, в разі необхідності, здійснення цілеспрямованого впливу на підконтрольний об'єкт.

Зобразивши в спрощеному вигляді систему зв'язків між бюджетами підприємства (рис. 1), можна зробити висновок, що невиконання одного з бюджетів впливає на показники прогнозного балансу, звіту про прибутки і збитки і бюджету грошових коштів, тобто автоматично будуть змінюватися планові показники діяльності підприємства, що викликає необхідність втручання керівництва підприємства, якщо воно дійсно вважає за необхідне використовувати систему бюджетування як ефективний інструмент менеджменту і важливий елемент обліково-аналітичної системи підприємства.

Так, невиконання бюджету виробничих запасів може призвести до простоїв у виробництві продукції або надлишкового накопичення запасів на складах, вплинути на платіжний баланс, тощо.

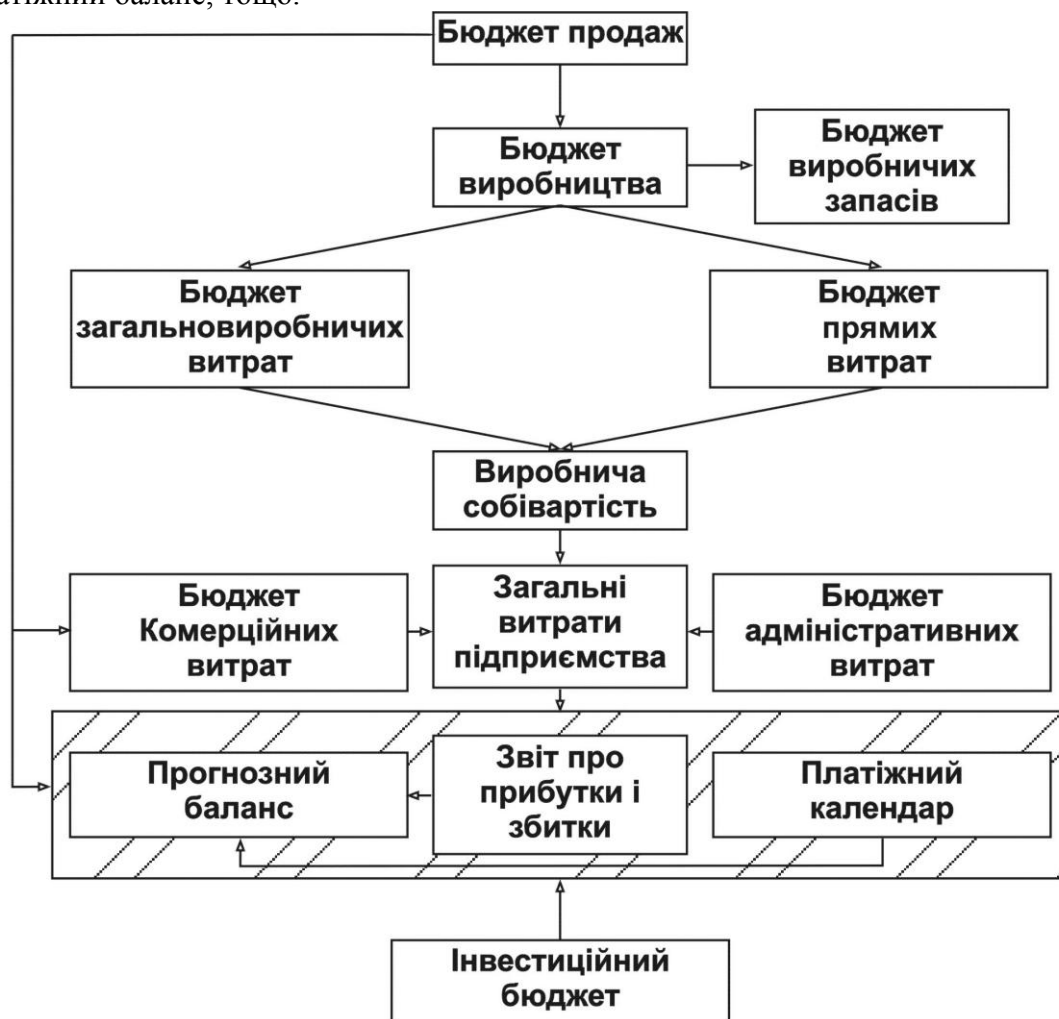


Рисунок 1- Взаємозв'язок бюджетів на підприємстві

Виходячи із сутності поняття контролю виділимо основні аспекти системи контролю в системі бюджетування:

- періодична перевірка стану виконання бюджетів шляхом аналізу відхилень;
- здійснення цілеспрямованого впливу на учасників процесу стосовно бюджетної дисципліни і за результатами аналізу відхилень.

Отже, основними проблемами організації контролю в системі бюджетування є наступні:

- розробка регламентів бюджетування (тобто розробка системи норм, в межах яких має діяти система бюджетування);
- контроль виконання бюджетів (тобто аналіз відхилень, ухвалення відповідних рішень).

Регламенти - це внутрішні документи, що регулюють відповідальність співробітників, а також порядок підготовки і використання бюджетів.

Регламенти бюджетування з метою здійснення контролю мають містити наступні елементи:

1. регламентація створення і діяльності бюджетної комісії.
2. встановлення термінів і порядку подання бюджетів структурних підрозділів.

3. класифікатор бюджетів.
4. бюджетний період з розбивкою на контрольні періоди.
5. структуризація підприємства (поділ на центри відповідальності і центри складання бюджетів).

Бюджетна комісія має формуватися з компетентних спеціалістів. Основними функціями бюджетної комісії є:

- узгодження політики бюджетування;
- координація бюджету;
- зміни і доповнення до бюджету;
- затвердження бюджету після внесення змін, якщо необхідно;
- вивчення порівнянь кошторисних і фактичних результатів і здійснення коригуючих дій, якщо такі необхідні.

Відповідальний за виконання кошторису є секретарем комісії і відповідає за дотримання часового розкладу і надання необхідної допомоги функціональним керівникам в складанні кошторисів і аналізі результатів.

Встановлення обґрунтованих термінів і порядку подання бюджетів структурних підрозділів є важливим елементом попереднього контролю в системі бюджетування, ефективна організація якого дає можливість скоротити час і сили при підготовці загальних бюджетів підприємства.

Класифікатор бюджетів - це перелік всіх бюджетних форм, що використовуються на підприємстві й зв'язків між ними.

Визначення бюджетного й контрольних періодів залежить від особливостей господарської діяльності підприємства, виробничого циклу, інтенсивності діяльності.

Важливим моментом є виділення на підприємстві центрів складання бюджетів. На сучасному етапі розвитку менеджменту вже немає необхідності доводити важливість ведення обліку й контролю за центрами відповідальності. Виділення центрів відповідальності означає поділ підприємства на структурні підрозділи, в рамках яких можна виділити особу, відповідальну за діяльність даного структурного підрозділу. При цьому важливо визначити ступінь впливу кожного конкретного центру відповідальності на фінансовий результат діяльності підприємства, тобто на формування прибутку (у залежності від функціонального призначення більшість авторів виділяють центри витрат, центри доходів, центри прибутків і центри інвестицій).

Але складати на виробничому підприємстві бюджет на кожен центр відповідальності – недоречно. На думку автора, бюджети мають складатися за економічно однорідними центрами відповідальності, так бюджет адміністративних витрат має бути єдиним документом всередині якого витрати згруповані за центрами відповідальності: планово-економічний відділ, бухгалтерія...

Звичайно ж, важливим елементом системи бюджетування, що дає можливість здійснення контролю за господарською діяльністю підприємства і оперативного управління ним, є аналіз відхилень від бюджетних показників. Причинами виникнення відхилень від запланованих показників діяльності можуть бути:

1. необґрунтованість мети.
2. зовнішні чинники.
3. внутрішні чинники.

Інакше, відхилення можуть виникати під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів або з об'єктивних і суб'єктивних причин, розуміння чого є дуже важливим при ухваленні управлінських рішень на основі аналізу відхилень. Алгоритм реагування на відхилення показано на рис. 2.

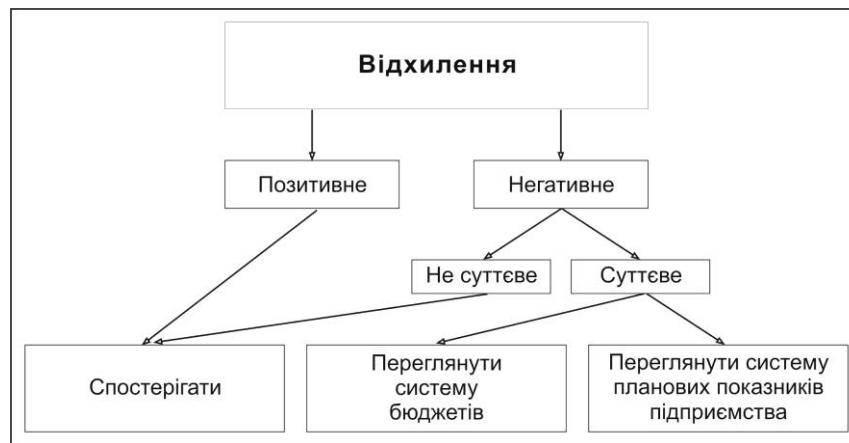


Рисунок 2 - Алгоритм реагування на відхилення

Обираючи один з варіантів реагування на відхилення в бюджетних показниках, обов'язковим є визначення характеру фактора, що спричинив дане відхилення, і якщо це зовнішній або внутрішній чинник, контроль якого не можливий з боку підприємства, планові показники мають бути скорегованими на нього з метою об'єктивного аналізу відхилень.

Так, негативне відхилення в бюджеті прямих витрат може бути викликаним не безгосподарністю, а об'єктивним збільшенням прямих витрат викликаним збільшенням обсягів діяльності під впливом зростання попиту на продукцію. Такий аналіз відхилень не має сенсу. Отже, при аналізі відхилень фактичні дані необхідно порівнювати з плановими, скоригованими на дію об'єктивних факторів, при цьому вся система бюджетів має бути переглянута.

Коригуючи планові значення витрат на зміну обсягів діяльності, необхідно пам'ятати про те, що «право» змінюватися мають лише змінні витрати (прямі матеріальні витрати, прямі трудовитрати...). Тож, ще на стадії планування, витрати мають бути згруповані за ознакою реагування на обсяг діяльності на змінні і постійні статті. Виходячи з того, що це перспективний аналіз витрат, вважаємо за необхідне використання методу технологічного аналізу для умовного поділу витрат на змінні і постійні.

Враховуючи вищезазначене, для здійснення контролю за відхиленнями, звітна форма має містити наступні показники:

- коефіцієнт зміни обсягів діяльності підприємства;
- відхилення по сумі і в % фактичних показників від скоригованих.

Щодо змісту, структури і кількості бюджетних форм взагалі, існує теж досить широка низка проблем, що не є темою даного дослідження. Основними з них, на думку автора, є:

- проблеми взаємозв'язків між формами бюджетів;
- проблеми інформаційного наповнення бюджетних форм в різних галузях підприємницької діяльності в розрізі проблеми надання максимальної кількості управлінської інформації і недопущення інформаційного перевантаження;
- проблеми врахування психологічних особливостей сприйняття людини при розробці звітних форм.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Все вищезазначене дає можливість сформулювати наступні висновки:

1) основними аспектами системи контролю в системі бюджетування є:

- періодична перевірка стану виконання бюджетів шляхом аналізу відхилень;

- здійснення цілеспрямованого впливу на учасників процесу стосовно бюджетної дисципліни і за результатами аналізу відхилень.

2) основними проблемами організації контролю в системі бюджетування є:

- розробка регламентів бюджетування (тобто розробка системи норм і нормативів, в межах яких має діяти система бюджетування);
- здійснення контролю виконання бюджетів (тобто аналіз відхилень, ухвалення відповідних рішень).

3) необхідно розрізняти поняття "центр відповідальності" і "центр складання бюджетів". Для підвищення економічності процесу, планування має здійснюватися за функціонально однорідними центрами відповідальності.

4) при перевірці виконання бюджетів і аналізі відхилень необхідно визначити належність факторів, що спричинили відхилення, до об'єктивних, тобто неминучих, чи суб'єктивних.

5) в дослідженні доведена необхідність коригування планових показників на дію об'єктивних факторів при аналізі виконання бюджетів.

На думку автора, в сучасних дослідженнях щодо бюджетування недостатньо уваги приділено врахуванню психофізичних особливостей людини при організації системи бюджетного контролю. Тож наступні дослідження в цьому напрямі можуть стосуватися проблем визначення і обґрунтування термінів підготовки, подання і контролю бюджетів, обґрунтування змісту і структури звітних форм тощо.

Список літератури

1. Голов С.Ф. Управлінський облік : Підручник.- К.: Лібра, 2003.- 704 с.
2. Карпов А. Как не наступить на бюджетные грабли // http://www.logistics.ru/9/11/i20_1332.htm
3. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
4. Петренко С.Н. Контроллинг: Учеб. пособие.- К.: Ника-Центр, Эльга, 2003.- 328 с.

В исследовании сформулированы основные проблемы организации системы бюджетного контроля и предложены альтернативные подходы их решения. Доказана необходимость корректирования плановых показателей на действие объективных факторов при анализе исполнения бюджетов.

In research was formulated the basic problems of the organization of system of the budgetary control also are offered alternative approaches of their decision. Necessity of a correcting of planned targets on action of objective factors is proved at the analysis of execution of budgets.