

УДК 334.012

О. В. Побережець,

кандидат економічних наук,

доцент кафедри економіки та управління,

Одеського національного університету імені І. І. Мечникова

Французький бул. 24/26, м. Одеса, 65058, Україна,

e-mail: olga-poberezhec@ukr.net

МЕТОДИКА КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ БЮДЖЕТУВАННЯ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглядаються питання, щодо методики контрольно-аналітичного забезпечення системи бюджетування торговельних підприємств. Визначено взаємозв'язок бюджетування з бухгалтерським обліком, контролем та аналізом. Запропоновані процедури контрольно-аналітичного забезпечення системи бюджетів торговельних підприємств. Розроблено та запропоновано структуру торговельного підприємства з виділенням центрів відповідальності. Визначені етапи формування звітності для внутрішнього контролю. Запропоновано система показників для забезпечення аналітичних процедур в бюджетуванні.

Ключові слова: результати діяльності, , система управління, контроль, система бюджетування підприємств; управлінський облік; торговельні підприємства; структурована звітність.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Діяльність сучасних торговельних підприємств та суттєві вимоги ринкових змін акцентують питання щодо швидкої адаптації системи управління, враховуючи досягнення теоретичного та практичного значення. Удосконалення системи управління, у тому числі управління результатами діяльності торговельного підприємства, потребує процедури наповнення її відповідними інструментами та методами, які значно підвищують ефективність управління у мінливому ринковому середовищі та забезпечують досягнення стратегічної мети торговельного підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Загальнотеоретичні і методологічні питання контролю і аналізу виконання бюджетів і управлінського обліку на підприємстві розглядалися в працях вітчизняних і зарубіжних фахівців. Це праці таких вчених як: Ф. Ф. Бутинець, В. В. Немченко, Р. І. Задерецька, О. П. Гетманець, М. Ф. Огійчук, С. В. Філіппова, Г. Б. Свінарьова, Л. О. Волощук, Є. І. Масленніков, В. В. Бурцев, Н. А. Ермакова, Т. М. Садикова, Б. Є. Грабовецький,

М. Р. Чумаченко, О. Г. Харічкін, О. Г. Березняк, Г. В. Савіцька. Проблеми контрольно-аналітичного забезпечення системи бюджетування викликають інтерес великого числа спеціалістів, пов'язано це з тим, що повного рішення задач, які стоять перед бухгалтерською і аналітичною наукою немає, а в умовах фінансової кризи питання інформаційного і контрольно-аналітичного забезпечення системи бюджетування є найбільш актуальними.

Постановка завдання. Запропонувати методику контрольно-аналітичного забезпечення системи бюджетування торговельних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі фінансово-господарської діяльності торговельних підприємств завжди виникають відхилення фактичних показників від запланованих (бюджетних). Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них необхідно здійснювати систематичний контроль за виконанням бюджетів, тобто бюджетний контроль, завдання якого – привернути увагу керівника до тих відхилень від бюджету, які вимагають його оперативного реагування. Це можуть бути або ж значні відхилення, або відхилення, що систематично повторюються. Усуненню таких відхилень сприяє управління за відхиленнями, при якому керівник концентрує увагу лише на суттєвих відхиленнях від бюджету і, до певної міри, не звертає уваги на відхилення в межах допустимих коливань. Від наявності повної і достовірної інформації цілком залежить управління фінансово-господарською діяльністю торговельного підприємства. Всі дані про факти такої діяльності формуються і систематизувалися в бухгалтерському обліку. У свою чергу, інформація бухгалтерського обліку сприяє формуванню контрольно-аналітичних показників, що дозволяють оцінити ефективність функціонування господарюючого суб'єкта і визначити перспективи його розвитку. При визначенні форматів планів і бюджетів слід визначитися з повним набором управлінської звітності, що формується в рамках управлінського обліку.

Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства [2]. Процес вдосконалення інформаційної оснащеності є безконечним, оскільки зміни на підприємстві, в системі бюджетування, в законодавчій і нормативній базі сприятимуть змінам в різних облікових системах, а відповідно удосконалюватиметься інформаційна база контролю і аналізу виконання

бюджетів. Розуміючи міру істотності інформації, необхідно прагнути до того, щоб змістовна частина інформації була достатньою, а не абсолютною. Ринкові умови, жорстке конкурентне середовище вимагають значного розширення і поглиблення аналітичної інформації. Все це обумовлює необхідність зіставлення бюджетних показників і фактичних результатів фінансово-господарської діяльності підприємства для встановлення відповідальності конкретних керівників за результати прийнятих ними рішень, а відповідно, формування обліково-аналітичного супроводу системи бюджетування підприємства. Відповідно до вищевикладеного виникає потреба теоретико-методичної розробки принципів і процедур контрольно-аналітичного забезпечення бюджетування.

Взаємозв'язок бюджетування з бухгалтерським обліком, контролем та аналізом наведено на рис. 1.

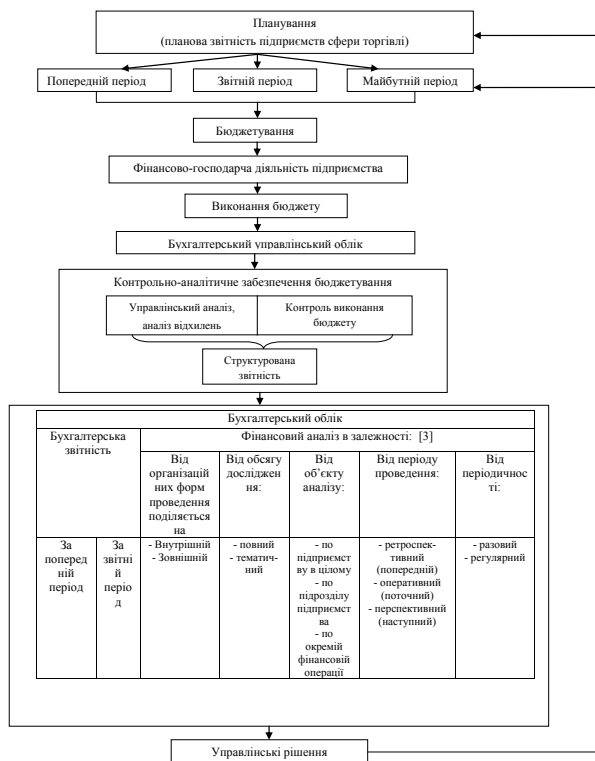


Рис. 1. Взаємозв'язок бюджетування з бухгалтерським обліком, контролем та аналізом

Для побудови обґрунтованої системи управлінського обліку торговельних підприємств необхідна наявність контрольної функції, що забезпечується відділом внутрішнього контролю. Види контролю (попереднього, поточного і подальшого) використовуюваного при оцінці виконання бюджетів, можна представити трьома групами (див. табл. 1).

Таблиця 1

Процедури контрольно-аналітичного забезпечення системи бюджетів торговельних підприємств

Види контролю	Зміст контрольних процедур	Період проведення контрольних процедур, відповідних процесу бюджетування	Примітки	
Попередній (превентивний)	Попередній (превентивний) фінансовий контроль проводиться до здійснюється фінансових операцій і має велике значення для попередження порушень, з якими може зіткнутися торговельне підприємство при виконанні намічених планів, закладених в системі бюджетування. Формування оптимального бюджету закупівель і витрачання матеріально-виробничих витрат з мінімальними витратами по заготовлянню, складуванню і витраті. Побудова платіжних бюджетів, прогнозного звіту про прибутки і збитки. Попередній контроль матеріальних, трудових, фінансових і інвестиційних ресурсів сприяє ув'язці і збалансованості між кількісними і якісними показниками операційних бюджетів	Здійснюється на стадії формування бюджетів коли: плануються результати діяльності підприємства; розробляються варіанти збалансованості ресурсів, що є у господарюючого суб'єкта : матеріальних, трудових, фінансових і інвестиційних.	Види бюджету	Попередній контроль матеріальних ресурсів передбачає: - формування параметрів і стандартів тих, що набувають сировини, матеріалів і інструментів за якістю і ціні, а також вибір постачальників, що забезпечують ці умови; - розрахунок мінімально необхідних запасів сировини, матеріалів, інструментів на рівні, достатньому для безперебійної роботи підприємства. Попередній контроль трудових ресурсів необхідний: - для підбору найбільш підготовлених і кваліфікованих працівників; - для оцінки раціональності розміщення персоналу усередині господарюючого суб'єкта; - для збалансованості співвідношення між постійними і тимчасовими працівниками; - для розрахунку оптимальної чисельності працівників виходячи з машинобудівної програми і завантаження виробничих потужностей; - для визначення фонду заробітної плати всього персоналу підприємства при включенні його в загальну систему бюджетування.
			Операційний бюджет	

продовження табл. № 1

			Фінансовий бюджет	Попередній контроль фінансових ресурсів повинен сприяти забезпеченню фінансової стійкості і платоспроможності підприємства, проведенню нею ефективної політики по використанню позикових і розміщенню вільних власних грошових коштів. Найбільш складним є попередній контроль передбачуваних інвестицій, із-за безлічі зовнішніх і внутрішніх чинників, що впливають на інвестиційні рішення, що важливе для торговельних підприємств. До зовнішніх чинників відносяться: нормативно - правове регулювання (наприклад, цивільне, податкове законодавство і ін.), достовірність і якість інформації, використовуваної при оцінці даного інвестиційного проекту і ін. До внутрішніх чинників відносяться: використання спеціального інструментарію аналізу і оцінки ризик інвестиційних проектів; відвернення фінансових коштів, що ускладнюють фінансове полягання господарюючого суб'єкта в найближчій перспективі
Поточний (оперативний)	Поточний (оперативний) фінансовий контроль є органічною частиною оперативного фінансового управління й регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ, галузей економіки. Контроль виконання бюджету, виявлення відхилень, визначення причин, відповідальних за відхилення для здійснення коректуючих дій	Він проводиться в короткі проміжки часу в процесі здійснення фінансово-господарських операцій, використовує інформацію, що формується в рамках управлінського обліку, що дозволяє оперативно контролювати виконання бюджетів і оцінити досягнуті результати по виконанню бюджету	За результатами поточного контролю готуються різні звіти, періодичність підготовки і подробиці яких залежать від рівня менеджменту, для якого вони призначені, вигляду центрів відповідальності і ситуаційних потреб управління. Для поточного контролю визначаються ключові показники, які є основними при побудові бюджетів	
Подальший (ретроспективний)	Наступний (ретроспективний) фінансовий контроль здійснюється шляхом аналізу і ревізії бухгалтерської і фінансової звітності після закінчення звітного періоду (за підсумками місяця, кварталу, року). Він характеризується поглибленим вивченням фінансової діяльності за попередній період, дає змогу масштабно оцінити позитивні та негативні сторони фінансової діяльності суб'єктів господарювання, розробляти заходи щодо їх усунення. Тобто оцінка діяльності керівників і структурних підрозділів підприємств сфери торгівлі.	Подальший контроль проводиться після закінчення бюджетного процесу	На відміну від поточного, (такого, що володіє оперативними діями, що коректують), подальший контроль покликаний виконати завдання: по формуванню і оцінці інформації бюджетного процесу, яка змінюється з отриманням результатів діяльності; фіксації фактичних показників бюджетів з врахуванням тимчасових чинників, сприяючих об'єктивній оцінці діяльності керівників і керованих ними підрозділів	

У табл. 1 контроль за виконання показників бюджетування представлено у взаємозв'язку з економічним аналізом.

Система контролю за виконанням бюджету є одним із основних напрямків фінансового контролю. Він здійснюється на всіх етапах бюджетного процесу. В процесі бюджетного планування важливу роль відіграє попередній контроль, а також поточний. Вказаний контроль здійснюють абсолютно всі учасники бюджетного процесу (органи управління, а також підприємства, організації та установи). Поточний контроль проводиться органами державної влади та управління, а також спеціалізованими службами фінансового контролю.

Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління й органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети (виконання бюджету підприємства). Основною його метою є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, та доведення цієї інформації до органу управління. Внутрішній контроль за діяльністю цехів, бригад, ділянок та інших внутрішньогосподарських формувань проводиться в суб'єктах господарювання їх керівниками і спеціалістами при виконанні ними своїх функціональних обов'язків, а також штатними контролерами, ревізорами та аудиторами. Належне функціонування системи внутрішнього контролю залежить також від працівників, яким доручена відповідна діяльність. Система відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів повинна забезпечувати високу кваліфікацію і чесність відповідного персоналу.

Необхідно виділити центри відповідальності, враховуючи специфіку підприємств сфери торгівлі (див. рис. 2): центру інвестицій, центру прибутку, центру витрат, центру надходжень і витрат, центру комерційних і управлінських витрат, центру податкових виплат. Технічна дирекція, виконує функцію центру витрат, в нього входять відділ технічної експлуатації торговельних механізмів, відділ матеріально-технічного постачання, торговий відділ. Фінансова дирекція (фінансовий і планово-економічний відділ) і комерційна дирекція (маркетинговий, комерційний відділи і відділ реклами) виконує функцію центру надходжень і витрат.



Рис. 2. Структура торговельного підприємства з виділенням центрів відповідальності

Результати поточного і подальшого контролю є основою звітів по виконання бюджетів. Звіт про виконання бюджету містить порівняння фактичних і запланованих показників, розрахунок відхилень та вивчення їх причин. Такий звіт готується регулярно (щомісяця) і містить дані про бюджетні витрати за звітний період і з початку року та відхилення від бюджету з поясненням їх причин, а інколи – вжитих заходів для попередження подібних відхилень у майбутньому. Етапи формування звітності представлені в табл. 2.

Таблиця 2

Етапи формування звітності для внутрішнього контролю

1 етап	Формування завдання
2 етап	Збір первинної інформації
3 етап	Контроль достовірності інформації, якщо інформація не достовірна: - коректировка інформації - виправлення помилок
4 етап	Систематизація первинної інформації
5 етап	Підготовка структурованої і аналітичної звітності; Реєстрація та зберігання звітності
6 етап	Надання структурованої і аналітичної звітності зацікавленим користувачам

При формуванні такої звітності слід пам'ятати про те, що вона має бути зрозумілою керівникам, що приймають рішення. Для наочності в ній необхідно складати графіки, виділяти важливу інформацію, звертаючи увагу керівництва на відносно невелику кількість показників, що яскраво характеризують процеси, що відбуваються, на підприємстві. Така інформація повинна містити обмежене число чинників, що грають вирішальну роль в досягненні цілей підприємства різних центрів відповідальності, які можуть змінюватися швидко і непередбачувана, істотно впливаючи на результати фінансово-господарській діяльності підприємства. Якщо відсутня достовірна, повна і своєчасна структурована звітність, то неможливо вирішити завдання, поставлені перед системою бюджетування підприємств.

Структурована звітність сприятиме вирішенню наступних завдань по: проведенню поточного моніторингу діяльності підприємства; виявленню недосконалості господарської діяльності; виявленню ознак, застережливих можливі проблеми в майбутньому; формуванню облікової інформації, необхідної для ухвалення грамотних управлінських рішень; обґрунтуванню стратегічних пріоритетів розвитку підприємства. Для аналізу виконання бюджетів традиційно використовується аналіз відхилень від заданих параметрів, який дозволяє оперативно розробити і упровадити у виробництво дію, що коректує, на керований об'єкт. Гідністю аналізу відхилень від заданих параметрів є його: економічність (для ухвалення управлінського рішення керівникові відповідної ланки управління досить знати відхилення і реагувати лише на його величину і немає необхідності аналізувати всю інформацію про об'єкт управління); оперативність (дія, що управляє, на відхилення здійснюється у момент його виникнення і сприяє швидкому здобуттю результату); адресність (можливість визначення персонально відповідального керівника за об'єкт управління). Адресність відхилень важлива не лише тому, що показує причину, але і встановлює відповідальність за їх виникнення, що сприяє ухваленню правильних управлінських рішень і виробленню цілеспрямованих дій, що коректують.

Як свідчить зарубіжна і українська практика, інформація управлінського обліку, дозволяє аналізувати широкий спектр питань: привабливості і конкурентоспроможності підприємства; ефективності витрат на машинобудівні роботи; ефективності роботи центрів відповідальності, центрів витрат; вибору інвестиційної і інноваційної стратегії; ефективності використання людського капіталу, мотивації співробітників; внутрішній інтерпретації фінансового стану і фінан-

сових результатів підприємства; ефективності процесів машинобудівництва та ін.

Усі вище позначені питання можна вирішити за допомогою показників, використовуваних для забезпечення аналітичних процедур в бюджетуванні (див. рис. 3).

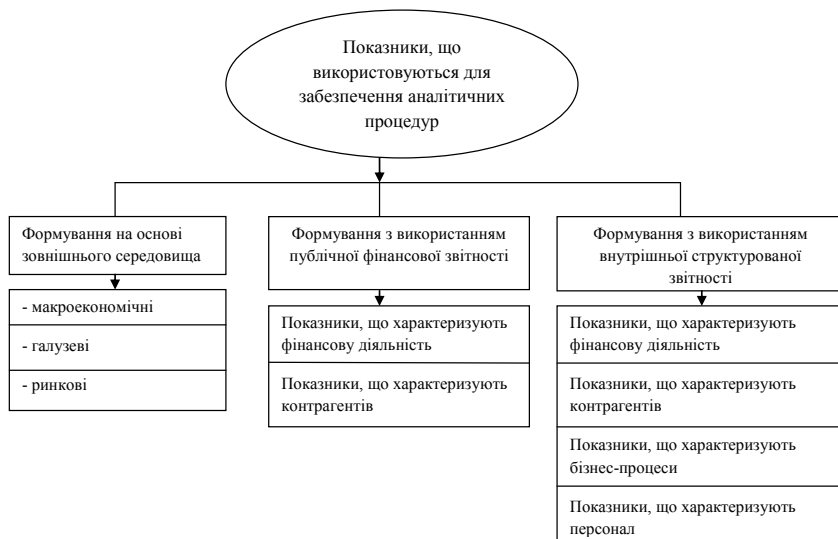


Рис. 4 Система показників для забезпечення аналітичних процедур в бюджетуванні

Основною причиною виникнення всіх проблем на підприємствах не тільки сфери торгівлі є те, що власники підприємств, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, контролю виконання бюджетів, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Фінансові показники характеризують ліквідність, фінансову стійкість, ділову активність, ефективність діяльності підприємства, виробничий і фінансовий леверидж. Показники бізнес-процесів необхідні для вибору ресурсів для досягнення поставленої мети перед підприємством. Показники, що характеризують персонал, визначають чинники, сприяючі зростанню ефективності діяльності підприємства за рахунок підвищення кваліфікації персоналу, за рахунок придбання ними додаткових навиків. Такий взаємозв'язок дозволяє забезпечити прибутковість і фінансову стійкість підприємства сфери торгівлі.

Висновки та пропозиції. Таким чином, система управління торгівельного підприємства складається з наступних ключових елементів: суб'єктів управління результатами діяльності, функцій управління, за допомогою яких здійснюється керуючий вплив на об'єкти управління, серед яких можна виділити процес формування, розподілу та використання результатів діяльності підприємства, або абсолютні та відносні результативні показники діяльності; принципів управління, а також мети та завдань управління, які деталізують поставлену ціль управління результатами діяльності, що підвищує ефективність процесу управління результатами діяльності. Структурно-функціональна форма внутрішнього контролю не вимагає серйозних додаткових витрат підприємства на її створення і функціонування. Ця форма передбачає розробку власними або залученими консультантами комплексу нормативних документів, що регламентують порядок взаємодії структурних одиниць і їх керівників в області здійснення контрольних заходів, складання документації за їх результатами, а також підготовки рішень з усунення виявлених недоліків і контролю за їх реалізацією.

Для підвищення ефективності контролю виконання бюджетів необхідно забезпечувати його своєчасність, повноту всіх операцій і процесів, а також розробити внутрішні стандарти контролю.

Список використаної літератури

1. Побережець О. В. Теоретико-методологічні та практичні засади дослідження системи управління результатами діяльності промислового підприємства : [моногр.] / О. В. Побережець. – Херсон : Видавництво : Гринь Д. С., 2016. – 500 с.
2. Масленніков Є. І. Методологічні та практичні засади дослідження системи управління фінансовою стійкістю промислового підприємства [моногр.] / Є. І. Масленніков. – Одеса : Прес-кур'єр, 2015. – 316 с.
3. Інноваційна економіка : теоретичні та практичні аспекти : [моногр.] / Вип. 1 ; за ред. д.е.н., доц. Є. І. Масленнікова. – Херсон : Гринь Д. С., 2016. – Вип. 1. – 854 с.

Стаття надійшла 03.10.2016 р.

О. В. Побережець,

кандидат економічних наук,

доцент кафедри економіки и управления

Одесского национального университета имени И.И. Мечникова

Французский бульвар, 24/26, 65058, г. Одесса, Украина,

e-mail: olga-poberezhec@ukr.net

МЕТОДИКА КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ТОРГОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье рассматриваются вопросы, касающиеся методики контрольно-аналитического обеспечения системы бюджетирования торговых предприятий. Определена взаимосвязь бюджетирования с бухгалтерским учетом, контролем и анализом. Предложены процедуры контрольно-аналитического обеспечения системы бюджетов торговых предприятий. Разработана и предложена структура торгового предприятия с выделением центров ответственности. Определены этапы формирования отчетности для внутреннего контроля. Предложена система показателей для обеспечения аналитических процедур в бюджетировании.

Ключевые слова: результаты деятельности, система управления, контроль, система бюджетирования предприятий; управленческий учет; торговые предприятия; структурированная отчетность.

O. V. Poberezhets,

Phd in Economics,

Associate Professor of the Department of Economics and Management

Odessa I. I. Mechnikov National University,

24/26, Frantsuzskiy blrd., Odessa, 65058, Ukraine,

e-mail: olga-poberezhec@ukr.net

CONTROL AND ANALYTICAL PROCEDURES OF PROVISION OF THE TRADE ENTERPRISES' BUDGETARY SYSTEM

Summary

The article deals with questions concerning the control and analytical procedures of support of the trade enterprises' budgeting system. Interdependence of budgeting with accounting, control and analysis is determined. Procedures for control and analytical support of the trade enterprises' budget system were proposed. The trading enterprise's structure with allocation of centers of responsibility was developed and proposed. Stages of reporting for internal control were defined. The system of indicators for providing analytical procedures in budgeting is offered.

The trading enterprise's management system consists of the following key elements: the management subjects of the activities' results, management functions by which the managerial influence on the management objects is carried out, among which one can distinguish the formation, distribution and use processes of the enterprise's activity results, either absolute and relative performance indicators; management principles, as well as management goals and objectives that detail the goal of managing performance, which increases the effectiveness of the performance management process. Structural-functional form of internal control does not require serious additional expenses of the

enterprise for its creation and functioning. This form involves the development of a set of normative documents regulating the interaction between structural units and their managers in the area of control measures implementation, compilation of documentation on their results, as well as preparation of solutions for elimination of identified deficiencies and control over their implementation, by their own or involved consultants.

In order to increase the effectiveness of monitoring budget execution it is necessary to ensure its timeliness, completeness of all operations and processes, as well as to develop internal control standards.

Keywords: activity results, management system, control, system of enterprises' budgeting; managerial accounting; trading enterprises; structured reporting.

References

1. Poberezhets, O. V. (2016). Teoretyko-metodolohichni ta praktychni zasady doslidzhennia systemy upravlinnia rezultatamy diialnosti promyslovoho pidpryemstva : monohrafiia [Theoretical, methodological and practical basis of research administrative system of results of the industrial enterprise's activity]. Kherson : Hryn, D. S. [in Ukrainian].
2. Maslennikov, Ye. I. (2015). Metodolohichni ta praktychni zasady doslidzhennia systemy upravlinnia finansovoiu stiikistiu promyslovoho pidpryemstva [Methodological and practical bases of research of enterprise's business solvency management system]. Odesa : Pres-kurier. [in Ukrainian]. [in Ukrainian].
3. Maslennikov, Ye. I. (2016). Innovatsiina ekonomika : teoretychni ta praktychni aspekty [Innovation economy : theoretical and practical bases]. Kherson : Hryn D. S. [in Ukrainian].