

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.24

Федчишина Н.М.*здобувач**Вінницького фінансово-економічного університету*

ПРОЦЕС БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто питання формування важливості процесу бюджетування в системі бухгалтерського обліку на підприємстві. Особлива увага приділяється висвітленню організаційних питань процесу бюджетного управління, проблемних аспектів, що виникають при цьому, та шляхам їх вирішення. Розроблено методiku організації системи бюджетування, в якій визначається послідовність дій при її впровадженні, що регламентує бюджетний процес.

Ключові слова: бюджет, бюджетування, процес бюджетування, система бюджетування, план, планування, інформація, управління, бухгалтерський облік.

Федчишина Н.М. ПРОЦЕСС БЮДЖЕТИРОВАНИЯ КАК ИНСТРУМЕНТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье рассмотрены вопросы формирования важности процесса бюджетирования в системе бухгалтерского учета на предприятии. Особое внимание уделяется освещению организационных вопросов процесса бюджетного управления, проблемных аспектов, возникающих при этом, и путям их решения. Разработана методика организации системы бюджетирования, в которой определяется последовательность действий при ее внедрении, регламентирует бюджетный процесс.

Ключевые слова: бюджет, бюджетирование, процесс бюджетирования, система бюджетирования, план, планирование, информация, управление, бухгалтерский учет.

Fedchyshyna N.M. BUDGETING PROCESS AS A TOOL OF ACCOUNTING

The article discusses the importance of the formation of the budgeting process in the accounting system in the enterprise. Particular attention is paid to reflection of organizational issues of budget management process, the problematic aspects arising on its basis, and ways to solve them. The technique of the organization of the budgeting system, which defines the sequence of steps in its implementation, regulates the budget process, is developed.

Keywords: budget, budgeting, budgeting process, budgeting system, plan, planning, information management, accounting.

Постановка проблеми. Бюджетування використовується в українських підприємствах рідко – це пояснюється нестабільністю інфляційних процесів, податкового законодавства, високим ступенем невизначеності на українському ринку та іншими обмежувачими факторами, а так само небажанням багатьох керівників вкладати кошти в малоефективний, на їхню думку, процес. Однак загально визнано, що ефективно управління підприємством можливе лише при розробленні бюджету як для підприємства в цілому, так і для його підрозділів. Проте дослідження ролі бюджетування в системі обліку є неповним, оскільки рідко розглядалося в розрізі об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема, при складанні бюджетів підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Бюджетування як процес розглянуто в працях багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених: Д. Дея, К. Друри, А.Г. Загороднього, С.Ф. Голова, А. Карпова, С.С. Ковтуна, О.Є. Кузьміна, С.С. Онищенко, Г.О. Партиня, Дж. Г. Сигела, П. Сміта, Г.М. Тарасюка, В.Е. Хруцького, Дж.К. Шима, А.І. Ясінської та ін. В цих дослідженнях висвітлені теоретичні основи бюджетування, його мету та завдання, види бюджетів та основні етапи їх розробки.

Мета статті. Дослідити процес бюджетування як один із інструментів бухгалтерського обліку та його забезпечувальну частину, що сприятиме впровадженню цього інструменту на підприємствах.

Вклад основного матеріалу. Бюджет необхідний для формального вираження планів, цілей і завдань управління підприємством і включає в себе доклад-

ний опис всіх аспектів діяльності на певний період часу. Для того щоб зрозуміти, яку роль бюджетування відіграє в процесі управління підприємством, необхідно розглянути перелік управлінських функцій, які реалізуються при його використанні [4].

Перша з функцій – планування діяльності підприємства, яка зводиться до формування основного бюджету підприємства, що відображає всі процеси його діяльності: постачання, виробництво, збут, фінансові та інвестиційні процеси. Ця функція служить для координації різних дій по досягненню цілей підприємства, завдяки її реалізації виділяють такі елементи управління, як: ув'язка різних аспектів діяльності підприємства; координування різних операцій; оцінка ступеня досягнення цілей; проведення попереднього аналізу діяльності; управління грошовими потоками; мотивація діяльності структурних підрозділів.

Друга функція бюджетування – прорахунок різних варіантів бюджету – тісно пов'язана з прийняттям управлінських рішень і вибором кращої виробничої програми діяльності підприємства. Вона дозволяє ясно уявити взаємозв'язок прийнятих рішень і цільових показників, оцінити їх сукупний вплив і внесок кожного рішення в кінцевий результат.

Третя основна функція бюджетування – моніторинг виконання бюджетів та процесів виробничо-господарської діяльності, дозволяє виявляти відхилення фактичних результатів діяльності від запланованих, оцінювати їх вплив на фінансовий результат.

Четверта функція бюджетування – аналіз виконання бюджету часто об'єднується з попередньою

функцією. Важливо виявлені відхилення вивчити і співвіднести з центрами відповідальності.

Третя і четверта функції бюджетування дозволяють приймати обґрунтовані рішення, які можуть бути оперативними, тактичними і стратегічними.

За допомогою системи бюджетування, підприємство отримує можливість: скласти реальні прогнози фінансово-господарської діяльності; вчасно виявляти найбільш вузькі місця в управлінні підприємством; швидко підрахувати економічні наслідки при можливих відхиленнях від наміченого плану за допомогою фінансових моделей на основі прогнозу розвитку ситуації та вжити вчасно ефективне рішення; скоординувати роботу структурних підрозділів і служб на досягнення поставленої мети; підвищити керованість підприємства за рахунок оперативного відстеження відхилень факту від плану і своєчасного прийняття рішень [4].

Бюджет розробляють як для підприємства в цілому, так і для його підрозділів. Зведений бюджет охоплює всі сфери виробничо-господарської діяльності підприємства: виробництво, реалізацію, розподіл і фінансування, в кількісному вираженні прогнозується майбутній прибуток, грошові потоки.

Бюджетування допомагає керівнику підприємства оцінювати свою діяльність, коригувати стратегічні цілі підприємства і робити їх цікавими для персоналу, а також дозволяє визначити свою позицію на ринку, задіяти вільні ресурси, посилити мотивацію персоналу на високоефективну працю. Процес бюджетування є ширше процесу планування, оскільки включає в себе не тільки планові показники, а й інструменти координації і контролю їх виконання [2].

Обґрунтування планів і можливість оцінки витрат, пов'язаних з їх виникненням, в процесі бюджетування здійснюється в двох напрямках. Перший напрям пов'язаний з підготовкою функціональних бюджетів підрозділів підприємства – центрів відповідальності. Другим напрямком є розробка нормативних витрат на виробництво окремих видів продукції [2]. Загальна схема складових бюджетування представлена на рис. 1, де показано взаємозв'язок напрямків бюджетування зі складання бюджетів центрів відповідальності і кошторисів витрат на виробництво окремих видів продукції. Цей взаємозв'язок виражається у визначенні ставок розподілу витрат центрів відповідальності між видами продукції, що випускається. Узагальнення в процесі бюджетування

кошторису витрат на виробництво продукції і непрямих витрат підрозділів забезпечує можливість складання нормативної калькуляції виробничої собівартості одиниці продукції. Дані бюджетів усіх центрів відповідальності об'єднують в узагальнений бюджет підприємства. Деталізація показників узагальненого бюджету полягає в його розмежуванні на операційні та фінансові бюджети [2].

Операційні представляють собою бюджети доходів і витрат, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток. До операційних належать бюджети обсягів реалізації виробництва, собівартості реалізованої продукції. Узагальнюючим є бюджетний звіт про прибуток.

Функціональними є бюджети адміністративних витрат і витрат на збут, зведений бюджет операційних і фінансових результатів діяльності підприємства.

Фінансові бюджети відображають заплановані грошові потоки і фінансовий стан підприємства.

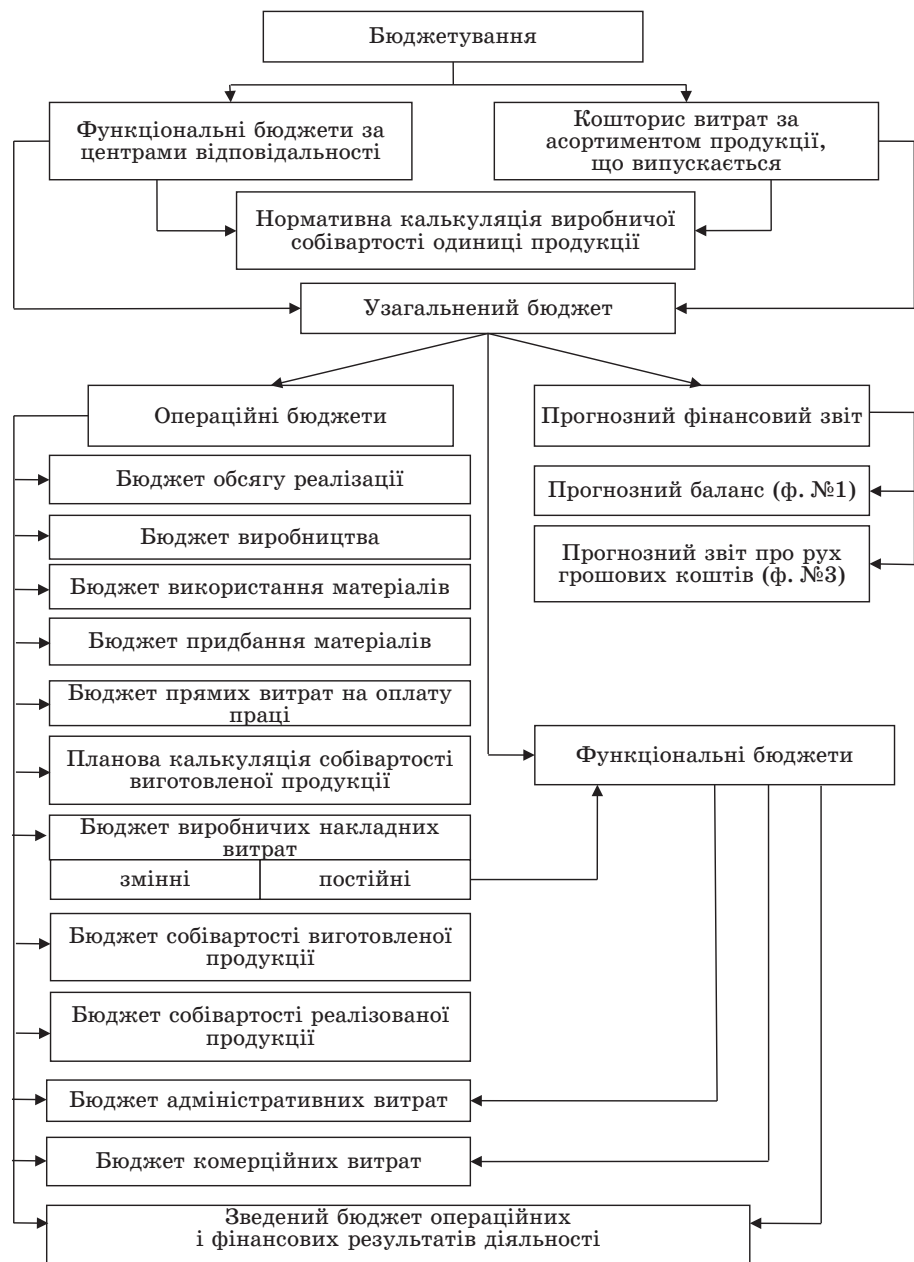


Рис. 1. Схема процесу бюджетування [2, с. 86]

До їх складу входять бюджет грошових коштів і бюджетний баланс.

Процес бюджетування складається з підготовчої стадії, попереднього складання бюджетів, їх обговорень з керівництвом для узгодження та координації, аналізу та контролю виконання затвердженого бюджету. Процес підготовки бюджету повинен враховувати індивідуальні потреби кожного підприємства і будуватися відповідно до них. Він вимагає взаємодії всіх підрозділів підприємства. Підготовкою бюджету повинні займатися кваліфіковані фахівці, які знають поставлені завдання, етапи та процедури бюджетування. Корисно стандартизувати процес складання бюджету, бюджетних форми і процедури. Також рекомендується застосування програмного забезпечення, метод оцінки та перегляд планів (метод PERT) та метод Гантта (Gantt) у процесі підготовки та складання бюджету [8, с. 18–19].

Підготовка головного бюджету починається, як правило, з оцінки очікуваного обсягу реалізації і послуг, який є вирішальним чинником, що визначає рівень активності підприємства в бюджетний період. При бюджетуванні необхідно враховувати такі фактори, як виробничі можливості підприємства, кількість співробітників, наявність і вартість сировини, оскільки вони можуть обмежувати обсяг реалізації. Після того як спроектований обсяг збуту, розраховуються виробничі витрати і поточні витрати. Період бюджетування залежить від діяльності підприємства, проте він повинен бути досить довгим, щоб включати в себе повні виробничі цикли і враховувати сезонність, оборотність і фінансові можливості підприємства.

Завчасна підготовка бюджету попереджає керівництво підприємства про можливі труднощі і дозволяє знаходити рішення ще до виникнення проблем. Так, заздалегідь знаючи про можливий дефіцит грошових коштів, керівництво підприємства може взяти короткостроковий кредит для задоволення фінансових потреб і уникнути фінансової кризи. Планування бюджету дозволяє скласти плавний графік виробництва, який призведе до скорочення виробничих витрат і зниження рівня запасів, а також дасть можливість уникнути кризової ситуації, коли підприємство змушене нести додаткові витрати за доставку матеріалів, у яких виникла термінова необхідність.

При складанні бюджету необхідно брати до уваги потреби підприємства, його структуру і специфіку трудових ресурсів. Крім того, підготовка бюджету передбачає визначення цілей і стратегій, формулювання обмежень, аналіз потреб в людських та інших ресурсах, гнучкість бюджету і його варіативність. Необхідно ретельно проаналізувати поточний стан підприємства. Період підготовки бюджету залежить від складності проведеного аналізу. В основі бюджету лежить досвід минулих років, коригований у відповідності з поточними тенденціями.

Бюджет складається на різні періоди часу: він може бути короткостроковим (найпоширеніший вид бюджету – на рік або менше), середньостроковим (два-три роки) або довгостроковим (три роки і більше). Короткостроковий бюджет передбачає детальне планування; середньостроковий – аналізує поточну ситуацію і пропонує програми для досягнення довгострокових цілей; довгостроковий – носить перспективний характер і може бути деталізований за допомогою короткострокових планів. Період бюджетування залежить від ряду факторів, таких як підприємницький ризик, стабільність обсягів реалізації, технологія виробництва та ін.

Бюджет – це не лише фінансовий план, а документ який є «кількісним відображенням плану» взагалі. Бюджети в тій чи іншій формі, прямо або опосередковано повинні містити в собі такі види інформації (рис. 2).

По-перше, в поточний бюджет обов'язково повинна перейти планова інформація з довгострокового бюджету. Навіть якщо довгостроковий бюджет переглядався з причин серйозних розбіжностей фактичних умов з раніше передбаченими, коректування спочатку повинне бути зроблене в довгостроковому бюджеті і лише звідти потрапити і поточний. Характер планової інформації може бути будь-яким: кількісним і якісним, фінансовим, натуральним та ін. На рис. 2, наприклад, назви блоків з чисто фінансовою інформацією набрані звичним чорним шрифтом, а назви блоків, що містять дані, в тому числі і в натуральних одиницях, – білим [3, с. 71–72].

По-друге, бухгалтерська інформація повинна бути доповнена інформацією господарського обліку, який ведеться у негрошових (частіше натуральних, але обов'язково) одиницях – метрах, літрах, тоннах, людино-годинах, машино-годинах. Це необхідно для

аналізу та оцінки рівня і динаміки економічних показників, які відображають виробничі, а не тільки фінансові процеси: ритмічність роботи обладнання і рівень завантаження персоналу, продуктивність праці та вироблення продукції, використання виробничих площ та багато іншого. Крім того, самі дані бухгалтерського обліку повинні бути скоректовані так, щоб відображати діяльність підприємства не за стандартизованими правилами, а відповідно до специфіки самого підприємства. Іншими словами, дані бухгалтерського обліку повинні перетворитися на дані управлінського обліку. Докладний список інформації господарського обліку, яку необхідно збирати на даному

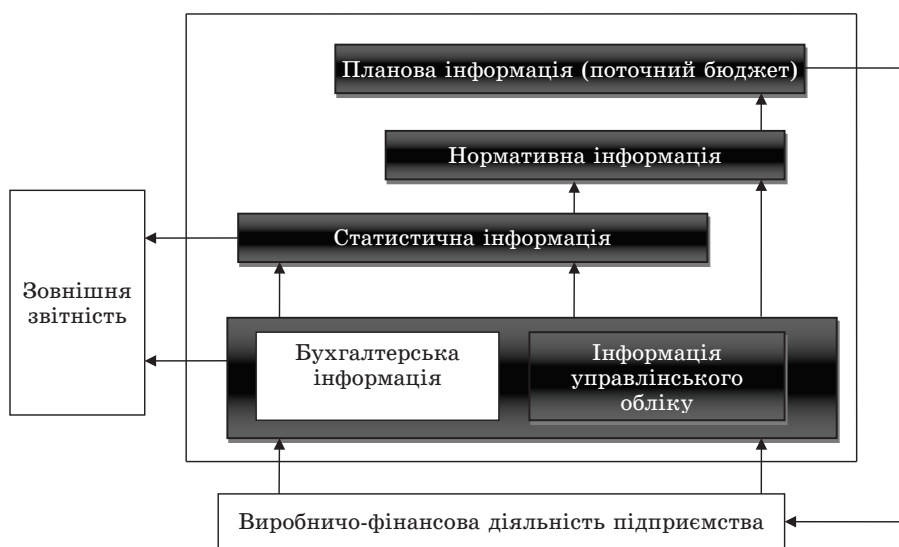


Рис. 2. Інформація для складання поточного бюджету [3, с. 71]

підприємстві, складається у процесі постановки управлінського обліку, і тоді ж формулюються правила, за якими дані бухгалтерії переводяться в управлінські [3, с. 72].

По-третє, інформація бухгалтерського та господарського обліків, належним чином оброблена й узагальнена за кілька періодів, перетворюється на статистичну інформацію. Статистична інформація необхідна для деяких зовнішніх (контролюючих) органів так само, як і бухгалтерська, але головне – вона необхідна для коригування вже існуючих бюджетів і складання нових [3, с. 72].

По-четверте, з усієї статистичної інформації слід виділити нормативну інформацію, яка буде служити орієнтиром для різного роду оцінок:

- норми витрат матеріалів дозволяють оцінити ступінь дотримання технології та якість робіт;
- норми виробітку показують кваліфікацію робітників і – частково – рівень трудової дисципліни;
- частка заробітної плати в доходах характеризує ефективність використання живої праці (останній приклад коректний не для всіх галузей) [3, с. 73].

Необхідно зазначити, що облік виконання бюджетів як окрема складова призначена для відображення результатів діяльності окремих служб, відділів, цехів, бригад підприємства та понесених ними витрат за відповідний період. Облікова інформація має формуватись із врахуванням потреб керівників різних рівнів управління для прийняття ними дієвих рішень.

Що стосується контролю за виконанням бюджетів як окремої складової системи бюджетування, то він дає можливість виявляти показники, які відображають виконання планових (нормативних) завдань і відхилень від них.

Економічний аналіз як окрема складова системи бюджетування передбачає оцінку виконання бюджетів по всіх показниках, вивчення тенденцій виконання оперативних бюджетів, причин відхилень, шляхів їх ліквідації і включає оцінку можливих резервів підвищення ефективності діяльності підприємств.

Слід зазначити, що економічний аналіз, базуючись на даних обліку, формує основу обґрунтованого планування. Крім того, існує тісний взаємозв'язок аналізу із обліком і контролем. Так, якщо в обліку формується інформація про стан окремого об'єкта управління, то контроль дає можливість порівняти облікову інформацію із плановою для встановлення її відповідності чи виявлення відхилень між показниками. Тоді завданням аналізу буде вивчення причин відхилень, факторів, які їх викликають, встановлення винуватців, виявлення шляхів використання можливих резервів для ліквідації негативних наслідків [6].

Складовою системи бюджетування є бюджетне регулювання, суть її полягає в адекватному реагуванні на виникнення нової інформації про відповідний об'єкт управління шляхом корегування, тобто перерозподілу ресурсів між бюджетами для складання бюджетного балансу. Це забезпечить обґрун-



Рис. 3. Роль обліку у системі бюджетування підприємства [6]

товане прийняття як стратегічних, так і тактичних рішень [6].

Місце бухгалтерського обліку у системі бюджетування показано на рис. 3.

Метою системи бюджетування є не стільки оцінка ефективності функціонування підприємства в цілому, скільки інформаційне забезпечення належного управління підприємством. Тому бухгалтерський облік складає основу інформаційного забезпечення системи бюджетування, від удосконалення якої буде залежати ефективне управління підприємством.

Висновки. Бухгалтерський облік і його продукт – облікова інформація являють собою основу інформаційного забезпечення управління підприємством у системі бюджетування в частині обліку виконання бюджетів, у першу чергу кількісну інформацію таких підсистем, як бюджетне планування, організація бюджетування, контроль за виконанням бюджетів, економічний аналіз бюджетування та бюджетне регулювання. Бухгалтерський облік займає важливе місце в системі бюджетування, оскільки забезпечує управління витратами і на його основі органічний взаємозв'язок і взаємодію з іншими підсистемами. Кажучи про роль обліку в системі бюджетування, необхідно виділити такі його елементи: сприяє встановленню основних тенденцій розвитку підприємства, є інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, сприяє раціональному використанню ресурсів і впливає на вдосконалення організації управління.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов – К.: Лібра, 2003. – 704 с. – С. 367–379.
2. Гончаров В.Н., Чиж В.И., Корниенко Ю.Ю., Климовицкая А.Ю., Кирнос И.А. Управление затратами комплексных производств: монография / В.Н. Гончаров, В.И. Чиж, Ю.Ю. Корниенко, А.Ю. Климовицкая, И.А. Кирнос. – Донецк, 2003. – 180 с. – С. 83–94.
3. Добровольский Е. Бюджетирование: шаг за шагом; 2-е изд. / Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав. – СПб.: Питер, 2010. – 480 с.
4. Коропец Е.А. Управленческий учет в системе управления предприятием на принципах бюджетирования / Е.А. Коропец. // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних

- умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці : матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції : Ужгород, 26-28 квітня 2010 р. – 2010. – 378 с. – С. 133–134.
5. Кукукина И.Г. *Управленческий учет* : учеб. пособие. – М.: Финансы статистика, 2004. – 400 с.
 6. Пилипів Н.І. Місце та роль обліку у системі бюджетування / Н.І. Пилипів. // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки і практики : зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф. : 6-7 груд. 2012 р. – К.: КНЕУ. – 2012. – 344 с. – С. 66–69.
 7. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. *Управленческий учет* ; 10-е изд. ; пер. с англ. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
 8. Шим Джай К. *Основы бюджетирования и больше*. Справочник по составлению бюджетов ; пер. с англ. / Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел; под общ. ред. В.А. Плотникова. – М.: Вершина, 2007. – 368 с.

УДК 657.006.03

Ціцька Н.Є.

*кандидат економічних наук,
в. о. доцента кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Львівського національного аграрного університету*

ЕТАПИ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

З'ясовано роль та значення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, обґрунтовано необхідність їх поступового впровадження в практичну діяльність суб'єктів господарювання в Україні. Висвітлено етапи впровадження міжнародних стандартів обліку та звітності відповідно до діючого законодавства та рішень уряду.

Ключові слова: Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні положення бухгалтерського обліку.

Цицкая Н.Е. ЭТАПЫ ВНЕДРЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УКРАИНЕ

Выяснена роль и значение международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, обоснована необходимость их постепенного внедрения в практическую деятельность субъектов ведения хозяйства на Украине. Отражены этапы внедрения международных стандартов учета и отчетности в соответствии с действующим законодательством и решениями правительства.

Ключевые слова: Международные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, национальные положения бухгалтерского учета.

Tsitska N.Ye. STAGES OF IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND FINANCIAL REPORTING IN UKRAINE

The role and importance of international accounting standards and financial reporting were found. The necessity of their gradual implementation in practice of businesses entities in Ukraine was revealed. The author deals with the stages of implementation of international accounting and reporting standards in accordance with applicable laws and government decisions.

Keywords: International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, national accounting standards.

Постановка проблеми. У зв'язку з прагненням українського народу жити і працювати у європейському середовищі, з розвитком міжнародної співпраці, створенням в Україні нових підприємств із залученням іноземних інвестицій, а також виходом існуючих вітчизняних підприємств на міжнародні ринки виникає необхідність подальшого реформування національної системи бухгалтерського обліку. Глобалізація економічних процесів зумовила потребу в зіставленні фінансової звітності та гармонізації публічної інформації на міжнародному рівні. Одним із шляхів гармонізації є поступове запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) до облікової практики окремих категорій суб'єктів господарювання.

Перехід України на міжнародні стандарти обліку та звітності у всіх сферах виробничої діяльності слід розглядати як відправну точку реформи державних фінансів та пошук шляхів для ефективного їх використання. Зарубіжний досвід використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності свідчить про складність цього процесу й необхідність проведення великої підготовчої роботи урядом, Міністерством фінансів України [3, с. 56–66]. Цей

процес є дуже трудомісткий, складний і довготривалий і супроводжується гострими дискусіями як економістів-науковців, так і економістів-практиків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання переходу бухгалтерського обліку в Україні на міжнародні стандарти постійно перебуває в полі зору і супроводжується гострими дискусіями та різними підходами до вирішення цього питання.

Серед вітчизняних вчених, що проводять дослідження щодо застосування МСФЗ і виникнення з цього приводу проблем, є: Ф.Ф. Бугинець, М.Ф. Огійчук, Л.К. Сук, В.М. Жук, Л.Г. Ловінська, В.Я. Плаксієнко, В.М. Теслюк, О.М. Головащенко та ін.

Мета статті. Висвітлення необхідності та поетапності впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні на державному законодавчому рівні.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Регламенту Європейського парламенту і Ради ЄС від 19 липня 2002 р. №1606/2002, міжнародні стандарти включають стандарти бухгалтерського обліку та звітності, які застосовуються у державах – членах Європейського Союзу [10, с. 56–60]. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) – система