

Список використаних джерел:

1. Копич І., Нестуля О., Апопій В. та ін. Внутрішня торгівля України: проблеми і перспективи розвитку: монографія / за ред. В. Апопія, П. Балабана. Львів: Новий світ, 2014. 565 с.
2. Дідик А. Форми впливу соціально-економічних важелів на забезпечення полівекторного розвитку підприємств. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». 2016. Вип. 8. Ч. 1. С. 104–107.
3. Берман Б., Эванс Дж. Розничная торговля: стратегический поход / пер. с англ. 8-е изд. Москва: изд. дом «Вильямс», 2008. 1184 с.
4. П'ятницька Г. Управління підприємством в епоху глобалізму: монографія. Київ: Логос, 2006. 568 с.
5. Жуковська В. Управління соціальним розвитком внутрішньої торгівлі. Внутрішня торгівля України: монографія / за заг. ред. А. Мазаракі. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 864 с.
6. Жуковська В. Кадрове забезпечення підприємств торгівлі в Україні та Польщі: стан і причини трудової міграції, орієнтири розвитку. Менеджмент XXI століття: глобалізаційні виклики: монографія / за ред. І. Маркіної. Полтава: Сімон, 2017. С. 264–274.
7. Держстат України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/rp/zn_ed/zn_ed_u/zn_ed_2013_u.htm.
8. Рынок e-commerce Украины в 2016 году показал положительную тенденцию. URL: <https://blog.ukrnames.com/internet-biznes/rynok-e-commerce-ukrainyi-v-2016-godu-pokazal-polozhitelnuyu-tendentsiyu>.
9. Розмір тіньової економіки України становить майже 45%. URL: <https://tsn.ua/groshi/u-tini-perebuwaye-tretina-ekonomiki-ukrayini-minekonoprozvitku-1108899.html>.
10. Споживчі настрої в Україні, листопад 2017 р. URL: <http://www.gfk.com/uk-ua>.

УДК 657.1.011.56

Зяц О.В.,асистент кафедри менеджменту,
*Національний транспортний університет***БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ОСНОВА ЕФЕКТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ**

Зяц О.В. Бюджетування як основа ефективного контролінгу. У статті зроблено акцент на ефективний управлінський облік в будь-якому АТП, що є основою не лише побудови дієвої системи бюджетування, але й забезпечення контролінгу господарської діяльності. Якщо управлінська звітність надається вищому керівництву не систематизовано, не комплексно, не в повному обсязі, невчасно для прийняття ефективних рішень, то наслідками є невчасне вирішення проблемних питань та низька ефективність системи управління. Вирішенням цієї проблеми є затвердження показників управлінської звітності, пакета й регламенту управлінської звітності, а також дотримання такого регламенту. Для удосконалення системи управлінського обліку необхідно проаналізувати наявні форми звітності на підприємстві, основні групи звітів, показники та бізнес-процеси підготовки відповідної звітності, визначити оптимальний склад і структуру такої звітності, на основі яких слід розробити відповідний регламент з альбомом форм, а на основі забезпечення єдиної класифікації аналітичних довідників створити основу для ефективною системи бюджетування. Така система може функціонувати лише за наявності сучасної бюджетної політики.

Ключові слова: контролінг, бюджетування, бухгалтерський облік, управлінський облік, фінансова звітність, бюджетна політика.

Зяц О.В. Бюджетирование как основа эффективного контроллинга. В статье сделан акцент на эффективный управленческий учет в любом АТП, который является основой не только построения действенной системы бюджетирования, но и обеспечения контроллинга хозяйственной деятельности. Если управленческая отчетность предоставляется высшему руководству не систематизировано, не комплексно, не в полном объеме, не вовремя для принятия эффективных решений, то последствиями являются несвоевременное решение проблемных вопросов и низкая эффективность системы управления. Решением этой проблемы является утверждение показателей управленческой отчетности, пакета и регламента управленческой отчетности, а также соблюдение такого регламента. Для усовершенствования системы управленческого учета необходимо проанализировать существующие формы отчетности на предприятии, основные группы отчетов, показатели и бизнес-процессы подготовки соответствующей отчетности, определить оптимальный состав и структуру такой отчетности, на основе которых следует разработать соответствующий регламент с альбомом форм, а на основе обеспечения единой классификации аналитических справочников создать основу для эффективной системы бюджетирования. Такая система может функционировать только при наличии современной бюджетной политики.

Ключевые слова: контроллинг, бюджетирование, бухгалтерский учет, управленческий учет, финансовая отчетность, бюджетная политика.

Zayats O.V. Budgeting as the basis of effective controlling. The main focus of the article is an effective management accounting in any kind of auto transport production, which is the basis for building of not only an effective budgeting system, but also ensures controlling of economic activity. If management reporting to top management is not systematized, not comprehensive, not fully done, not on time for effective decisions, then the consequences are not timely solution to problem issues and low efficiency of the management system. The solution of this problem is to approve the indicators of managerial reporting, the package and the rules of management reporting, as well as compliance of such regulations. To improve the system of managerial accounting, it is necessary to analyze the existing forms of reporting at the enterprise, the main groups of reports, indicators and business processes of the preparation of the relevant reporting, to determine the optimal composition and structure of such reporting, on the basis of which to develop the relevant regulations with the form of the form and on the basis of ensuring a unified classification of analytical guides to create a foundation for an effective budgeting system. Such a system can only function in case there is a modern budget policy in place.

Key words: controlling, budgeting, accounting, management accounting, financial reporting, budget policy.

Постановка проблеми. Дієвий контролінг на авто-транспортному підприємстві можливий лише за умов наявності достатньої та обґрунтованої інформації. Така інформація повинна бути достовірною та систематизованою. Вся економічна інформація на підприємстві збирається та відображається системою бухгалтерського обліку. При цьому бухгалтерський облік перш за все використовується для складання фінансової звітності відповідно до вимог чинного законодавства, а деталізація інформації, яка застосовується для прийняття реальних управлінських рішень та необхідна в повсякденній діяльності менеджменту підприємства, відображається в управлінській звітності.

За наявності сучасної системи управлінської звітності наступним кроком удосконалення діяльності підприємства є створення системи бюджетування. Вищеназване є наріжним каменем сучасної системи контролінгу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання контролінгу, зокрема з точки зору фінансово-економічних аспектів, досліджено значною кількістю науковців. Серед них слід назвати таких, як А.В. Горбунова [1], О.М. Дегтярьова [2], Р.М. Мамчур [3], Є.В. Панкратьєва [4], О.Ю. Попова [5], С.В. Приймак [6], Д.Г. Савчук [7], О.Й. Сулима [8], І.Д. Чуліпа [9], С.В. Щеголькова [10], О.В. Заяц [11–13]. При цьому потребує подальшого наукового опрацювання та вдосконалення методичний підхід до удосконалення управлінського обліку та бюджетування як передумов контролінгу.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження організаційно-економічних методів удосконалення на підприємствах управлінського обліку та бюджетування для забезпечення дієвого контролінгу.

Виклад основного матеріалу. Для вдосконалення управлінського обліку та звітності в автотранспортних підприємствах (далі – АТП) необхідно розробити альбом відповідних форм, тобто перелік форм планів/звіттів, які затверджуються на різних рівнях управління, та відповідний регламент (рис. 1). Це потребує розуміння ключових показників управлінської звітності.

Під час визначення рівня деталізації (аналітичних вимірів) показників управлінської звітності важливо чітко встановити перелік таких показників, деталізацію управлінської інформації, періодичність надання даних. Деталізація форм управлінської звітності за аналітичними вимірами чітко визначається на етапі розробки альбому форм управлінської звітності. Регламент управлінської звітності визначає порядок форму-

вання та перегляду такої звітності, а також послідовність відповідних дій, строки та відповідальних осіб.

Важливо на цьому етапі розробити єдину класифікацію аналітичних довідників для управлінського обліку та бюджетування і зіставити її з єдиним планом рахунків, аналітиками фінансового обліку, а також визначити джерела даних для формування управлінської звітності та розробити шаблони збору даних.

Дієвим та необхідним елементом контролінгу у системі управлінського обліку в АТП є причинно-наслідковий аналіз з орієнтацією на розробку коригуючих дій. При цьому простежується чіткий зв'язок управлінського обліку з бюджетуванням, в рамках якого і здійснюються коригуючі дії. Таким чином, управлінський облік та звітність є інструментами контролінгу в АТП, за допомогою якого здійснюються моніторинг господарської діяльності підприємства, порівняння планових показників з фактичними.

Важливо під час формування відповідних положень і регламентів управлінського обліку та звітності відразу передбачити підходи до здійснення факторного аналізу. Більш того, такий факторний аналіз у вигляді відповідного розрахунку факторів та висновків доцільно включати до управлінської звітності. Цей загальновідомий методичний підхід, на жаль, досить не часто застосовується на практиці, хоча й дає змогу більш глибоко аналізувати бізнес-процеси на підприємстві.

Проаналізуємо особливості вдосконалення бюджетування в АТП. Розглянемо далі для прикладу ситуацію, за якої в АТП система бюджетування недосконала, натомість існує сукупність недостатньо пов'язаних планів, які часто «підганяються» під факт і переважно мають значення для визначення показників преміювання, які майже завжди «виконуються». Наслідками цього є відсутність достовірного прогнозу фінансового стану, неефективна система показників преміювання, несвоєчасне матеріально-технічне постачання.

Вирішенням такої ситуації є розробка і впровадження бюджетної моделі, бюджетної політики, автоматизація бюджетної моделі, визначення відповідальних за виконання бюджетів, затвердження об'єктивних показників ефективності, а також впровадження системи контролінгу.

Тобто узагальнено ефективно бюджетування та контролінг в АТП передбачають, що за кожен показник кожного бюджету визначений відповідальний щодо заповнення і виконання, на основі бюджетів реа-

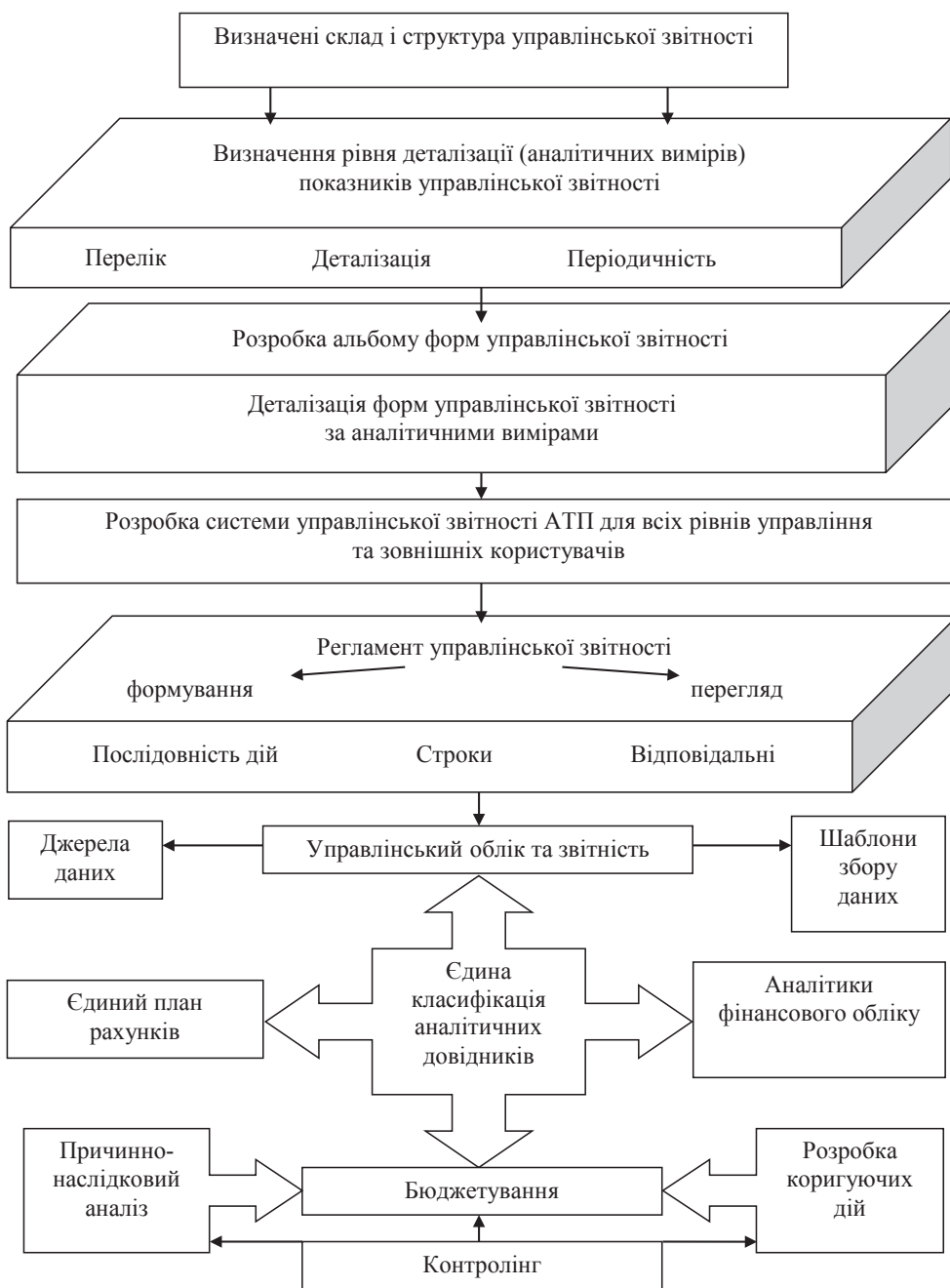


Рис. 1. Удосконалення управлінського обліку та звітності

лізації послуг та виробництва формуються бюджети витрат підрозділів, бюджети доходів, із бюджетів витрат через, як правило, розкриття специфікацій у калькуляціях інформація надходить до бюджету закупівель, формуючи потребу споживання матеріально-технічних ресурсів. У бюджеті закупівель відбувається автоматичне порівняння потреби із залишками, відповідальні вносять календар постачання, формується план закупівель у розумінні бюджетування, з бюджету закупівель автоматично дані надходять до бюджету руху грошових коштів, формуючи потребу у грошових коштах та платіжний баланс, формуються зведені майстер-бюджети доходів і витрат, руху грошових коштів, прогнозний баланс, за основними показниками бюджетної моделі відбувається вжиття заходів контролінгу.

Удосконалення бюджетування як передумови ефективного контролінгу передбачає такі аспекти (рис. 2).

Визначення основних елементів системи бюджетування передбачає, зокрема, цілі бюджетування в АТП, об'єкти цього процесу, горизонти бюджетування (коротко-, середньо- та довгострокові), інтервали, тобто через які проміжки часу створюються проміжні бюджети, наприклад місяць, тиждень.

Перед встановленням форм бюджетів та планів доцільно визначитися з переліком показників, які будуть застосовуватися в процесі бюджетування. Перелік основних показників може бути отриманий з альбому форм управлінської звітності, визначеного на попередньому етапі удосконалення фінансової функції АТП. Для визначення бюджетних показників необхідно встановити аналітичні розрізи та джерела даних таких показників.

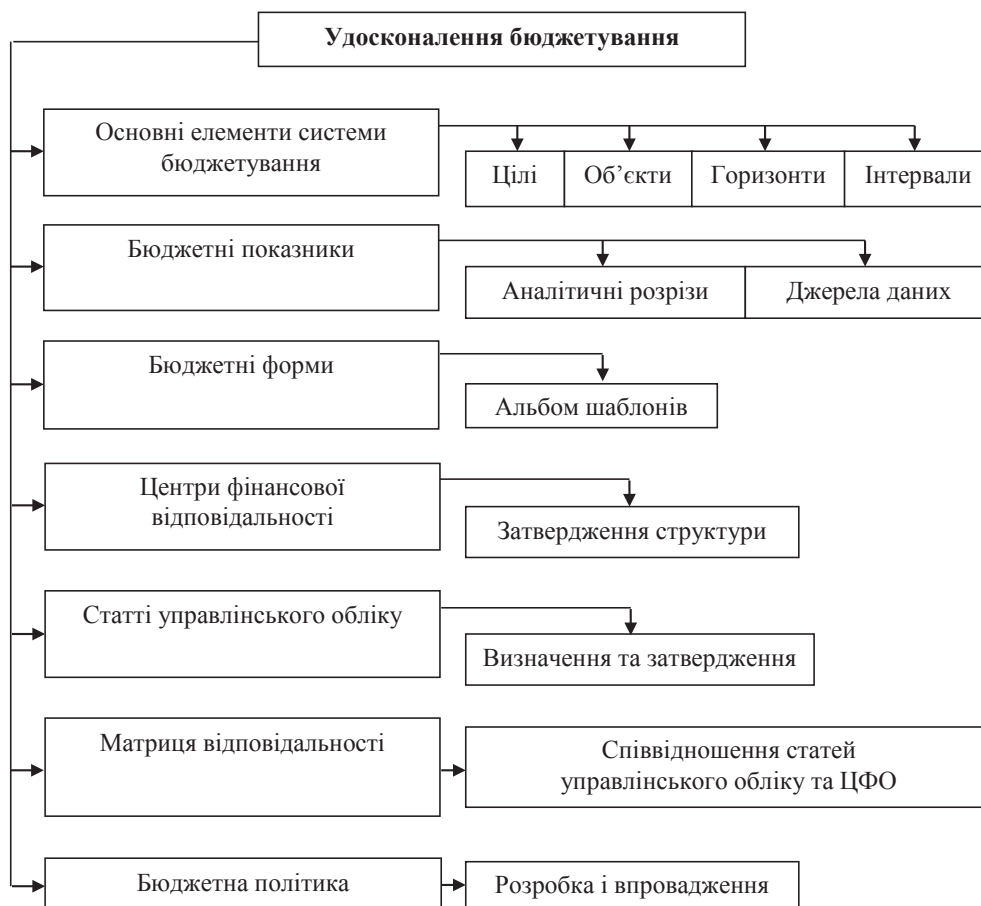


Рис. 2. Удосконалення бюджетування як передумови ефективного контролю

Наступним аспектом є визначення бюджетних форм функціональних планів, для чого доцільно створити альбом шаблонів. Найчастіше в АТП існує бюджет доходів та витрат, а необхідно доопрацювати бюджет руху грошових коштів, бюджет закупівель та бюджет запасів, які є тісно взаємопов'язаними між собою.

Під час визначення фінансово-економічної структури центри фінансової відповідальності АТП (далі – ЦФВ) повинні бути встановлені за принципом максимального наближення до організаційної структури.

До центрів фінансової відповідальності повинні доводитись планові завдання у вигляді бюджетів. При цьому помилково до таких бюджетів (з точки зору сфери відповідальності) включати витрати, на які ЦФВ не мають прямого впливу і не можуть повною мірою нести відповідальність, наприклад послуги інших структурних підрозділів, ціну покупок товарно-матеріальних цінностей, витрати по заробітній платі, амортизацію.

Ефективні підходи до планування та бюджетування в АТП повинні передбачати чіткий розподіл повноважень і відповідальності між учасниками процесу для посилення залучення всіх підрозділів до бюджетного процесу, підвищення відповідальності за підготовку і виконання бюджетів. Необхідно забезпечувати взаємозв'язок між системою управлінського обліку, бюджетування та аналізом ключових показників ефективності.

Використання лінійного або функціонального принципу для розподілу фінансової відповідальності

дає змогу закріпити за ЦФВ відповідальність за показники в рамках діяльності підрозділів та за показники в рамках відповідних функцій підрозділів АТП.

Через те, що ЦФВ є організаційними одиницями АТП, за якими закріплена відповідальність за виконання певних бюджетних показників, ЦФВ несуть також відповідальність за розробку і погодження відповідних бюджетів за своїм функціональним напрямом, за встановлення планів для підпорядкованих місць виникнення витрат, за збирання та аналізування інформації під час підготовки бюджетів, заповнення відповідних вихідних бюджетних форм у порядку, встановленому бюджетною політикою, за погодження бюджетів за своїм функціональним напрямом та захист відповідних планів. Також ЦФВ здійснюють планово-фактичний аналіз, готують коментарі та пояснення до відхилень фактичних показників від планових, розробляють заходи для усунення відхилень.

Визначення статей управлінського обліку має вирішальне значення для побудови ефективної та достовірної системи відповідної звітності. Під час формування статей управлінської звітності в АТП важливо отримувати зворотній зв'язок, а саме знати, чи є звіт у визначеному розрізі інформативним та корисним для користувачів. Також під час деталізації та додавання статей необхідно контролювати, чи не перетинається необхідна деталізація з іншими класифікаторами, чи не є потреба у певній управлінській інформації разовою. Додавати статті управлінського обліку доцільно за наявності постійної потреби в інформації, за наяв-

ності разової потреби можна зробити окремих коментар до управлінської звітності відповідного періоду. Деталізація статей управлінського обліку повинна бути виконана до рівня, який реально буде використовуватися для прийняття управлінських рішень. Також під час формування статей управлінського обліку необхідно враховувати можливості автоматизованої системи і потреби фінансового та податкового обліку, вимоги до деталізації статей можуть, зокрема, залежати від методики розрахунку цільових показників ефективності підрозділів або керівників.

Важливим елементом ефективного бюджетування в АТП є матриця відповідальності, або ж матриця розподілу повноважень на підприємстві, яка передбачає закріплення бюджетних статей відповідно до структури ЦФВ.

Чим більш складною є структура АТП, тим більше деталізованою має бути така матриця. Під час закріплення відповідних статей витрат або статей доходів за підрозділами АТП необхідно мати безпосередній вплив цих підрозділів на значення відповідних показників. Похідними від матриці відповідальності є встановлення лімітів фінансової відповідальності за рівнями управління, певного коридору можливих дій або прийняття рішень керівниками кожного рівня управління.

Розглянемо орієнтовну структуру бюджетної політики АТП (табл. 1).

Таблиця 1

Орієнтовна структура бюджетної політики АТП

Розділи	Зміст
Основні визначення	Ключові поняття системи бюджетування в АТП
Загальні положення	Цілі і задачі, загальні принципи
Учасники та їх функції	Функції підрозділу бюджетування та управлінського обліку
	Центри фінансової відповідальності АТП
	Місця виникнення витрат
Бюджетний комітет АТП	Права і обов'язки, порядок роботи
Фінансова структура АТП	Перелік ЦФВ
Сценарний аналіз	Методика аналізу
Бюджетний процес	Опис та зв'язок з іншими процесами
	Етапи і строки процесів бюджетування
Бюджетні форми	Порядок і принципи заповнення
Внесення змін до бюджетів	Порядок актуалізації
Бюджетний контроль	Загальні положення, види і порядок

Під час створення ефективною бюджетної політики в АТП необхідно передбачити у цьому документі таке. Основні визначення є важливим розділом, який створює єдину термінологічну базу для всіх учасників з метою найбільш повного та ефективного взаєморозуміння. Також у початкових розділах описуються загальна система бюджетування, загальні положення, цілі і задачі підприємства, системи бюджетування, загальні принципи, горизонти, розрізи показників, що розглядалося вище.

Важливим розділом бюджетної політики є опис учасників процесу бюджетування та функції. Окремим блоком описуються функції підрозділу бюджетування та управлінського обліку, його задачі, повноваження. Окремо описуються функції центрів фінансової відповідальності та місць виникнення витрат.

Важливо у бюджетній політиці передбачити, яким чином затверджуються бюджети. Як правило, створюється бюджетний комітет АТП або інший аналогічний орган, тому у бюджетній політиці описуються основні питання, які вирішує бюджетний комітет, права і обов'язки, періодичність проведення засідань, порядок формування плану діяльності, форми засідань бюджетного комітету тощо.

У розділі фінансової структури АТП описується структура центрів фінансової відповідальності у взаємозв'язку з організаційною структурою.

Сучасна теорія бюджетування вимагає планування за декількома сценаріями, тому в бюджетній політиці необхідно приділити увагу основним підходам до сценарного аналізу, який застосовується в конкретному АТП, а саме передбачити методику його здійснення, що розглянемо далі.

Окремо в бюджетній політиці описуються бюджетний процес, його взаємозв'язок з іншими процесами, зокрема операційними, етапи процесу бюджетування, перелік бюджетних форм, порядок їх заповнення, загальні принципи, порядок затвердження основних параметрів бюджетування, вихідних даних, орієнтовні терміни або порядок ініціювання початку бюджетного процесу та підготовки відповідних форм, строки та порядок розгляду відповідних бюджетів на засіданнях бюджетного комітету, порядок внесення змін до бюджетів, особливості формування бюджетів доходів і витрат, руху грошових коштів, прогнозного балансу тощо. Окремим розділом описуються порядок внесення змін та актуалізації бюджетів, порядок здійснення бюджетного контролю та повноваження відповідних підрозділів.

Кроком для переходу до ефективного бюджетування і контролінгу є перш за все дослідження системи планування конкретного АТП за аналітичними розрізами та визначення взаємозв'язків, а також пробілів у системі бюджетування. Аналітичні розрізи бюджетів АТП наведені на рис. 3.

Приклади планів, загальних для всіх виробничих підрозділів АТП, такі: бюджет доходів і витрат, плани (титульні списки) ремонтів, плани капітальних інвестицій, платіжний календар (платіжний баланс), а також специфічні функціональні плани, наприклад плани підсилення рівня протипожежного захисту об'єктів, плани досягнення встановлених нормативів безпеки, гігієни праці і виробничого середовища та підвищення рівня охорони праці; плани охорони навколишнього природного середовища, плани утворення та здачі вторинних матеріальних ресурсів, плани закупівель товарів, робіт та послуг, плани споживання паливно-енергетичних та водних ресурсів, а також плани з праці, планові калькуляції.

Приклади планів, притаманних лише окремим виробничим підрозділам АТП, такі: плани окремих видів ремонтів, планово-попереджувальних робіт, плани виготовлення певного виду комплектуючих, запчастин.

Глибокий аналіз всіх бюджетів та показників створює необхідні передумови для подальшого формування бюджетної політики, а також виконання всіх кроків удосконалення бюджетування, наведених на рис. 3. Зв'язок бюджетування та контролінгу полягає в тому, що ефективне бюджетування забезпечує інструментарій та методичну базу для аналізу ключових показників, дає змогу забезпечити аналітичний розріз процесів, які підлягають контролінгу, зі встановленою періодичністю, за встановленими об'єктами, дає можливість здійснювати порівняння з еталонними значеннями.

Запропоновані аналітичні розрізи бюджетів АТП є вихідною інформацією, зокрема, для формування сучасної автоматизованої системи, яка базується на детальному прописанні усіх бізнес-процесів.

Висновки. Сучасна система контролінгу базується на даних управлінського обліку, визначенні конкретних джерел даних та регламентації зв'язків таких даних між собою. Така система порівнює планові показники бюджетування з фактичними показниками управлінської звітності. Наступними напрямками дослідження є визначення методичних підходів до створення автоматизованої системи управлінського обліку та бюджетування для забезпечення дієвого контролінгу.

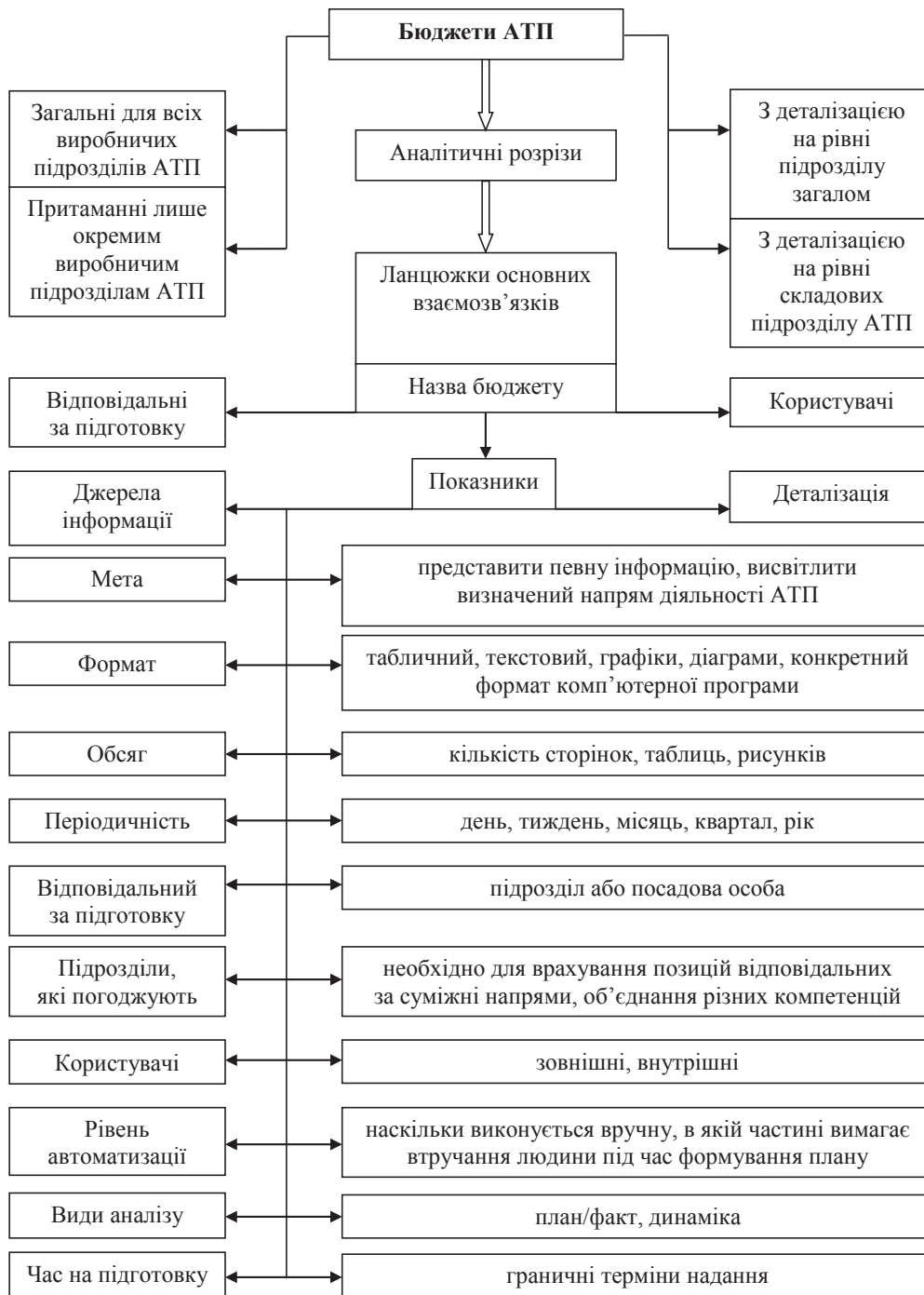


Рис. 3. Аналітичні розрізи бюджетів АТП

Список використаних джерел:

1. Горбунова А.В. Удосконалення механізму діагностики фінансового стану підприємства. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. 2014. № 2. С. 15–28.
2. Дегтярьова О.М. Теоретичні аспекти визначення сутності моніторингу фінансово-бюджетної дисципліни підприємств. Вісник Національного транспортного університету. 2011. № 24(1). С. 270–274.
3. Мамчур Р.М. Бюджетування в системі фінансового менеджменту аграрних підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». Київ, 2008. 24 с.
4. Панкратьєва Є.В. Забезпечення проведення моніторингу фінансово-господарської діяльності вітчизняних підприємств. Наукові праці НДФІ. 2013. Вип. 4. С. 132–145.
5. Попова О.Ю., Сафьянц О.С. Зміст об'єктів контролінгу ефективності господарської діяльності підприємств. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2013. № 4. С. 228–235.
6. Приймак С.В. Діагностика фінансового стану підприємства в системі контролінгу: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Київ, 2007. 22 с.
7. Савчук Д.Г. Антикризовий фінансовий контролінг на підприємстві: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Київ, 2015. 22 с.
8. Сулима О.Й. Діагностика загроз діяльності промислового підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (підприємства машинобудівної та металургійної галузей)». Луганськ, 2009. 18 с.
9. Чуліпа І.Д. Моніторинг економічних показників діяльності підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (машинобудування та приладобудування)». Львів, 2009. 25 с.
10. Щеголькова С.В. Удосконалення організації внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (підприємства машинобудівної та металургійної галузей)». Луганськ, 2008. 22 с.
11. Заяц О.В. Контролювання, моніторинг і діагностика як передумови контролінгу. Економіка та управління на транспорті. 2016. Вип. 3. С. 134–140.
12. Заяц О.В. Окремі предметні області контролінгу в автотранспортних підприємствах. Ефективна економіка. 2017. № 5.
13. Заяц О.В. Наукові передумови підвищення економічної ефективності автотранспортних підприємства. Стратегія економічного розвитку України. 2017. № 40. С. 139–148.