

Розділ 4. ФІНАНСИ. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК. МАРКЕТИНГ

Пилипів Н. І., Івасишин М. О.

МІСЦЕ ТА РОЛЬ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ

У статті обгрунтовано окремі складові системи бюджетування для забезпечення ефективного управління витратами. Досліджено, що саме, бухгалтерський облік і аналіз складає основу інформаційного забезпечення системи бюджетування. Визначено, що кожному рівню управління відповідає своя система бюджетування.

Ключові слова: система бюджетування, бюджети витрат, управління витратами, інформаційне забезпечення.

І. Вступ. В сучасних умовах розвитку ринкових відносин удосконалення управління витратами є одним із головних завдань газотранспортних підприємств з метою підвищення їх конкурентоспроможності. Це зумовлює необхідність формування достовірної обліково-аналітичної інформації для потреб бізнесу. Виникає потреба у формуванні такої системи бюджетування, в основі якої є складання бюджетів витрат для оцінювання діяльності структурних підрозділів підприємств, оперативного виявлення перевитрат та шляхів економії ресурсів.

Аналіз останніх наукових досліджень. Вагомий внесок у розвиток системи бюджетування зробили вітчизняні вчені: С. Голов [1], С. Ковтун [2], Ю. Лисенко [3], Л. Нападовська [4], С. Онищенко [5], Г. Партий [6], М. Пушкар [7], О. Череп [8], Ю. Шумило [9] та інші.

Не применшуючи важливості цих досліджень потребують додаткового наукового опрацювання проблеми облікового-аналітичного забезпечення управління витратами в системі бюджетування, що і обумовило вибір теми та її актуальність.

ІІ. Постановка завдання. Метою роботи є дослідження важливості визначення місця та ролі обліку й аналізу в системі бюджетування з метою управління витратами, що забезпечить ефективно використання ресурсів, оцінку, аналіз результатів діяльності структурних підрозділів та реалізацію стратегічних цілей газотранспортних підприємств.

ІІІ. Виклад основного матеріалу дослідження.

Для повного та системного уявлення про місце та значення обліку аналізу в системі бюджетування розглянемо насамперед існуючі підходи до трактування сутності “бюджетування”. Так, більшість вчених під цим терміном розуміють процес складання планів (бюджетів) [10, 11].

Вважаємо, що бюджетування є лише окремою складовою системи бюджетування, яка має назву – бюджетне планування. Сама система бюджетування являє собою сукупність декількох складових, що утворюють єдине ціле, взаємодіють один з одним та зовнішнім середовищем.

Окремими складовими такої системи є: організація бюджетування, облік виконання бюджетів, контроль виконання бюджетів, аналіз виконання бюджетів та бюджетне регулювання. Причому кожна із зазначених складових перебуває у органічному взаємозв'язку з іншими і є передумовою їх дальшого розвитку. Слід зазначити, що кожна із складових має своє призначення.

Так, складова бюджетне планування включає розробку планів на більший період (5-10 років), поточний період (місяць) і на короткий період часу (день). При цьому існує взаємозв'язок між усіма видами робіт, які виконуються, зокрема, врахування попиту на продукцію, оцінка зовнішнього середовища, формування інформації для планування.

Формування наступної складової системи – організації бюджетування, дає можливість створити структуру бюджетування, тобто встановити скільки та які саме форми бюджетів необхідні для досягнення поставленої мети. Крім того важливим є дослідження повноважень посадових осіб, які беруть участь у процесі бюджетування, розподілу їх відповідальності за виконання доведених показників бюджетів та визначення можливої кількості рівнів ієрархії в управлінні підприємством.

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 та 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 та 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 відповідності її, 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.

Щодо такої складової системи бюджетування, як бюджетне регулювання, то 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 обґрунтоване прийняття як стратегічних, так і тактичних рішень.

Однак, як і будь-яку іншу систему її не можна розглядати як сумарний вираз, оскільки зміна однієї складової, вплине на порушення зв'язків між іншими.

Важливість, зокрема, обліку і аналізу як складових, які забезпечують систему бюджетування необхідною інформацією, пояснюється тим, що інформація бухгалтерського обліку має бути перетворена шляхом логічної обробки, узагальнення, систематизації, аналізу причин виникнення відхилень, зроблених висновків та запропонованих резервів в придатну для прийняття якісних управлінських рішень, реалізація яких забезпечує ефективність системи управління витратами.

Не применшуючи значення будь-якої складової системи бюджетування слід зважити на те, що метою системи бюджетування є не стільки оцінка ефективності функціонування підприємства в цілому, скільки інформаційне забезпечення належного управління витратами. Це дозволить вирішити такі завдання: визначення обсягу і складу витрат та забезпечення покриття цих витрат фінансовими ресурсами із різних джерел.

Саме тому бухгалтерський облік і аналіз складає основу інформаційного забезпечення системи бюджетування від удосконалення якої буде залежати ефективне управління витратами.

Місце бухгалтерського обліку і аналізу у системі бюджетування показано на рисунку (рис. 1).

Отже, бухгалтерський облік і його продукт облікова інформація та інформація, яка збирається методами економічного аналізу являють собою основу інформаційного забезпечення управління витратами у системі бюджетування в частині обліку виконання бюджетів та економічного аналізу бюджетування, в першу чергу кількісною інформацією таких підсистем, як бюджетне планування, організація бюджетування, контроль за виконання бюджетів та бюджетне регулювання.

Вважаємо, що дальший розвиток системи бюджетування треба розглядати як процес безперервного управління витратами, який проявить себе в інтенсифікації виробництва, організаційних змінах, необхідних для забезпечення стабільного розвитку, ефективності управління діяльністю підприємства в цілому.

Досліджуючи місце та роль обліку та аналізу в системі бюджетування витрат газотранспортних підприємств важливо розглядати останню як:

- планування, оскільки забезпечує керівників підприємства інформацією щодо запланованих показників на наступний період, зокрема, в частині тих ресурсів, які необхідні для забезпечення стабільності функціонування їх діяльності;
- основа для здійснення контролю, оскільки шляхом порівняння фактичних показників із плановими можна здійснювати плановий контроль з метою виявлення відхилень між ними та встановлення причин їх виникнення, що дозволить коригувати плани;
- засіб координації, за допомогою якого має бути забезпечена відповідність показників виробництва продукції попередньо визначеним показникам її реалізації тощо;



Рис. 1. Роль обліку та аналізу в системі бюджетування витрат газотранспортних підприємств
Джерело: власна розробка.

засіб делегування повноважень, коли бюджети розробляються на рівні структурних підрозділів, що дозволяє керівникам таких підрозділів приймати оперативні рішення.

Бюджетування якраз і орієнтовано (шляхом розрахунку і аналізу комплексу фінансових показників та інших інструментів) оцінювати правомірність окремих заходів, їх направленість на фінансову стабільність підприємства.

Переваги використання системи бюджетування витрат в діяльності газотранспортних підприємств пов'язані:

- по-перше, з тим, що дозволяє на основі розрахунку і аналізу фінансових показників, наперед оцінювати фінансовий стан окремих видів діяльності, підприємств;
- по-друге, що дозволяє зробити підприємство «прозорим» і, звичайно, більш привабливим для інвесторів;
- по-третє, що дає можливість виявити і втягнути в роботу неефективні і непрацюючі активи, оптимізувати їх структуру.

Тож усе викладене, свідчить про важливість використання системи бюджетування витрат на газотранспортних підприємств, яка зможе забез-

печити стабільність їх роботи, підвищити ефективність контролю за раціональним використанням ресурсів як в межах структурних підрозділів, так і підприємства в цілому, визначити шляхи їх розвитку на майбутнє.

Оскільки управління діяльністю газотранспортних підприємств, яке охоплює три рівні управління: стратегічний, тактичний і оперативний, на яких формуються завдання менеджерів, тому спочатку менеджери, виходячи із поставленої мети формують стратегічні завдання. Потім такі завдання уточнюються на тактичні, які в свою чергу уточнюються на оперативні [10].

Кожному рівню управління відповідає своя система бюджетування, яка відрізняється одна від одної масштабною, точністю показників. Оперативний план деталізує плани більш високих рівнів управління – тактичного і стратегічного.

Головним джерелом інформації для системи бюджетування витрат є наявність єдиної системи бухгалтерського обліку і аналізу. У цьому плані важливим є питання вдосконалення обліково-аналітичних процесів на основі застосуван-

ня нових можливостей інформаційних систем і технологій, які дозволять здійснити деталізацію даних бухгалтерського обліку витрат в необхідних для управління напрямках.

Для підвищення ефективності обробки облікової інформації в системі бюджетування витрат важливим є застосування єдиної комп'ютеризованої системи для ведення як фінансового, управлінського, так і податкового обліку, що унеможливить дублювання процесів обробки інформації і забезпечить прийняття правильних рішень.

Існування єдиної системи обліково-аналітичної інформації означає, що облік має інтегруватися із аналізом для вирішення поставлених завдань щодо управління витратами в межах кожного рівня.

Суттєвою проблемою в нинішній час, є визначення того, що саме є необхідним для вирішення завдань управління витратами: фінансовий облік, чи управлінський?

Для належного функціонування системи бюджетування витрати в межах кожного рівня управління ними, вважаємо за доцільне здійснювати організацію управлінського обліку.

Це пояснюється тим, що діюча практика ведення його на газотранспортних підприємствах має бути орієнтована на задоволення потреб внутрішніх користувачів різних рівнів управління в необхідній інформації для прийняття ними рішень.

Останні будуть мати можливість в процесі господарської діяльності газотранспортних підприємств одержувати необхідну їм інформацію про відхилення від планових завдань, норм, нормативів, кошторисів (бюджетів), причинах і вивуватцях.

Для вдосконалення обліку і аналізу системи витрат важливим є вирішення проблем щодо забезпечення внутрішніх користувачів необхідною релевантною інформацією.

Система обліку і аналізу витрат є однією із найважливіших функціональних підсистем в комплексній автоматизованій системі керування ресурсами (КАСК) газотранспортних підприємств, які утворюються переважно по функціях управління на основі програмного забезпечення світового лідера ERP-систем, німецької компанії SAP AG.

Важливою особливістю такої підсистеми є те, що вона забезпечує зворотнім зв'язком всі рівні ієрархічної системи управління для одержання необхідної інформації.

Вхідна інформація, яка поступає в підсистему, забезпечує достовірність і аналітичність вихідної облікової інформації, яка направляється іншим функціональним підсистемам, зокрема, бюджетному плануванню.

Ускладнення господарських зв'язків в межах всіх рівнів ієрархічної системи управління газотранспортних підприємств, зумовлює потребу в удосконаленні їх обліково-аналітичного забезпечення для прийняття правильних управлінських рішень.

Однак, слід відзначити, що в сучасних умовах ще недостатньо опрацьовані шляхи забезпечення необхідною обліково-аналітичною інформацією користувачів різних рівнів системи бюджетування витрат.

Ефективність управління діяльністю, складних за своєю ієрархічною структурою газотранспортних підприємств, залежить передусім від корисності обліково-аналітичної інформації, що впливає на якість управлінських рішень.

Очевидно, що одержання обліково-аналітичної інформації цільового призначення (кому надавати, коли і в яких показниках в межах системи бюджетування витрат газотранспортних підприємств) є однією із недостатньо вирішених проблем, що потребує додаткових досліджень.

IV. Висновки. В умовах застосування спеціалізованих інформаційних систем на газотранспортних підприємствах, які здійснюють обробку та використання інформації не тільки облікової підсистеми, але і інших управлінських підсистем, що знаходяться в їх складі, збільшуються можливості розширення обліково-аналітичної інформації, для прийняття управлінських рішень, спрямовані на недопущення негативних відхилень фактичних показників від планових.

1. Голов С. Ф. Управлінський облік. – 4-е вид. / С. Ф. Голов. К.: Лібра, 2008. – 704 с.

2. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або як ефективно управляти фінансами [Текст] / С. Ковтун. – Харків: Фактор, 2005. – 340 с.

3. Бюджетування в економічних системах / Ю. Г. Лисенко [та ін.]; ред. Ю. Г. Лисенко, В. М. Андрієнко. – Донецьк: Юго-Восток, 2009. – 360 с.

4. Нападовська Л.В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. – К.: КНТЕУ, 2010. – 647 с.

5. Онищенко С. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством / С. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит (укр.). 2006. – № 6. – С.42-52.

6. Партин Г. О. Бюджетування у системі управління витратами підприємства // Фінанси України. – 2003. – № 5. – С. 50-53.

7. Пушкар М. С. Управлінський облік : [навч. посіб.] / М. С. Пушкар. – [2-ге вид., переробл. і доп.]. – Тернопіль : Поліграфіст, 1997. – 160 с.

8. Череп О. Г. Роль бюджету та процесу бюджетування в управлінні підприємством / О. Г. Череп, О. Ю. Стремидло // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2011. – № 1 (4). – С. 445-451.

9. Шушило Ю. О. Бюджетування як важливий елемент операційного планування / Ю. О. Шушило // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 7 (73). – С. 105-111.

10. Мінковська М. В. Аспекти бюджетування: переваги та недоліки, успіхи та помилки / М. В. Мінковська // Економіка промисловості. – 2008. – № 4. – С. 161-167.

11. Квасницька Р. С. Бюджетування як важливий елемент діяльності підприємства / Р. С. Квасницька,

С. О. Джереленко // Вісник Хмельницького національного університету, Економічні науки. 2008. № 5, 1.1 С. 54-56.

In the article grounded the separate component systems of budgeting are for providing of effective management charges. Proved, that exactly, a record-keeping and analysis makes basis of the informative providing of the system of byudzhetuvannya. Certainly, that every level of management is answered by the system of byudzhetuvannya.

УДК 657.25

Василюк М. М.

СТРАТЕГІЧНИЙ КОНТРОЛЬ ЯК НАПРЯМ АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто теоретичні питання контролю в державному управлінні. проаналізовано підходи до розуміння поняття аудиту адміністративної діяльності як методу контролю.

Ключові слова: контроль у державному управлінні, аудит адміністративної діяльності.

І. Вступ. Фінансовий контроль в Україні успадкував фіскальне спрямування - пошук відхилень від встановлених норм та покарання осіб винних у допущених порушеннях. Водночас в світову практику вже давно увійшла така форма контролю, як аудит адміністративної діяльності. Зважаючи на недостатність фінансових ресурсів в економіці та неможливість у багатьох випадках забезпечити відшкодування завданих фінансовими правопорушеннями збитків, є всі передумови для запровадження і використання в Україні аудиту адміністративної діяльності. За його допомогою доцільно досліджувати питання складання і використання бюджетів, бюджетних програм, фінансових планів та ефективність методів державного регулювання економіки.

В нашій країні аудит вважався незалежним зовнішнім фінансовим контролем, заснованим на комерційних засадах, але з 2005 року Державною контрольно-ревізійною службою України (далі ДКРС) проводиться державний аудит, відповідно до «Порядку проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ». Отже, констатуємо, що нині існує потреба у здійсненні аудиту адміністративної діяльності бюджетних установ,

і для цього вже існують передумови на законодавчому рівні.

Аудит адміністративної діяльності, за визначенням Міжнародної організації вищих аудиторських установ (INTOSAI) – це перевірка економічності, ефективності та результативності, з якими орган, що перевіряється, використовує свої ресурси під час виконання своїх зобов'язань [1]. Іншими словами, він забезпечує контроль того, чи урядові організації та установи роблять те, що потрібно, та чи роблять це в правильний і найдешевший спосіб.

В сучасних умовах розвитку все більше наголошується на необхідності оцінки ефективності та результативності управління державними ресурсами. Мова йде про модернізацію контролю, який би мав спрямованість на проведення глибокого аналізу та оцінки системи державного управління в різних сферах. Тобто простежується тенденція виокремлення нової гілки влади – контрольної. Даний процес розвитку її інститутів має лише характер пошуків. Тому можна констатувати здобутки теоретиків і практиків державного управління щодо дослідження та запровадження в практичну діяльність органів влади сучасних методів контролю як інтегруючого чинника щодо дотримання й виконання поставлених перед управлінням мети і завдань, а саме: аудиту ефективності, аудиту використання трудових ресурсів, управлінського, фінансового, операційного аудиту.

Особливе місце серед них належить аудиту адміністративної діяльності, який покликаний сприяти своєчасному забезпеченню внесення коректив в управлінську діяльність, отриманню