

Жовновач Р.І.,

*аспірант Науково-дослідного фінансового інституту
при Міністерстві фінансів України*

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

На сучасному етапі економічного розвитку підприємства здійснюють господарську діяльність в умовах, що швидко змінюються, підтримуючи конкурентоспроможність завдяки ефективному менеджменту. Невід'ємною складовою діяльності сучасного виробництва є постійне збільшення обсягу інформації, складність завдань, необхідність урахування великої кількості чинників та вимог, які весь час змінюються, збільшення відповідальності за прийняті рішення. На вітчизняних підприємствах особливо актуальним стає питання використання сучасних інструментів управління, що дадуть змогу ефективніше впливати на результати господарської діяльності, прогнозувати розвиток економічної ситуації та приймати обґрунтовані управлінські рішення для виконання стратегічних та оперативних завдань.

Необхідність в системній інтеграції різноманітних аспектів управління бізнес-процесами підприємства стала однією з основних причин виникнення контролінгу у світовій теорії та практиці управління. Його впровадження дає змогу підвищувати рівень координованості процесів планування, контролю, обліку, аналізу і регулювання на підприємстві, забезпеченості їх методичною та інформаційною базою, за рахунок чого має зростати якість управлінських рішень та ефективність системи управління в цілому.

Теоретичні та практичні питання контролінгу розглянуто у багатьох роботах вітчизняних та зарубіжних дослідників, зокрема таких, як: Ю. Вебер, А. Дайте, Н. Г. Данілочкіна, В. Б. Івашкевич, А. М. Кармінський, Х. Кюппер, Е. Майнер, Р. Манн, Н. І. Оленев, С. Н. Петренко, А. Г. Примак, Т. Райхман, Г. С. Токаренко, С. Г. Фалько, Д. Хан, П. Хорварт та ін.¹⁻¹⁸

Але, незважаючи на це, у наведених наукових дослідженнях окремі питання здійснення контролінгу на промисловому підприємстві вивчені недостатньо. Так, теоретично проблеми організації бюджетного контролю на даний час є нерозв'язаними, недостатньо дослідженими – питання розробки комплексної системи контролю на промисловому підприємстві, визначення конкретних завдань та процедур контролю в межах контролінгу.

Основною метою статті є визначення доцільності організації бюджетного контролю, форми його проведення та обґрунтування методологічних положень бюджетного контролю діяльності підприємства.

Сучасне підприємство здійснює господарську діяльність у мінливому зовнішньому середовищі, тому воно має використовувати нові підходи та інструменти в управлінні, які дадуть змогу виявити економічні проблеми підприємства, забезпечать інформаційну підтримку управління бізнес-процесами, допоможуть з'ясувати причини відхилень при порівнянні запланованих показників із фактичними результатами. Таким новим інструментом є система контролінгу.

Управління підприємством в сучасних умовах на основі системи контролінгу дає змогу не лише складати та реалізовувати плани, але й здійснювати періодичне порівняння запланованих показників із фактичними результатами, у разі виявлення відхилень позицій бюджету з'ясувати їх причини, вживати відповідні своєчасні заходи, а при необхідності – здійснювати повний перегляд плану.

Необхідною умовою ефективності механізму системи контролінгу є дієва система контролю діяльності підприємства, яка виступає базою інформаційного забезпечення регулювання діяльності господарюючого суб'єкта. Для цього система фінансового планування діяльності підприємства має передбачати відповідну систему *контролю виконання бюджету*, яка має бути своєрідним моніторингом фінансового стану підприємства. К. Друрі порівнює систему контролю з комунікаційною мережею, “за допомогою якої управляють діяльністю фірми (організації) і яка забезпечує основу для правильних дій у майбутньому”, а А. Хоскінг визначає бюджетний контроль як “постійне порівняння фактичних результатів і кошторисних цифр для забезпечення основи для ревізій і для гарантування досягнення цілей політики компанії”. Основою контролю служить зворотний зв'язок, що дає необхідну інформацію для виявлення причин і усунення відхилень фактичних показників від бюджетних.

Без ефективної системи контролю неможливо успішно виконувати плани, досягати поставлених цілей. Система контролю дає змогу вчасно виявляти проблеми, реагувати на небажаний перебіг подій і вносити відповідні корективи в управлінські рішення з метою усунення небажаних відхилень. При цьому кожен працівник у межах відведеної йому компетенції діє самостійно; якщо відхилення перевищують межі його компетенції, він звертається до вищого рівня управління. Разом з тим система контролю дає змогу виявити позитивні аспекти діяльності організації.

До сфери контролю входить визначення і документування фактичних показників як результатів реалізації управлінських рішень, порівняння їх з бюджетними цифрами для характеристики ефективності діяльності, а також порівняння показників очікуваного (модифікований бюджет, прогноз) і фактичного виконання бюджету. На думку професора Д. Хана (Німеччина), до цієї сфери також входить перевірка допустимості вихідних передумов і контроль методичної і змістовної погодженості планового процесу.

З метою здійснення контролю за виконанням бюджетів може використовуватися дворівнева система контролю:

- нижній рівень – контроль за виконанням бюджетів структурних підрозділів підприємства, безпосередньо здійснюваний економічними службами цих підрозділів;
- верхній рівень – контроль за виконанням бюджетів усіх структурних підрозділів, здійснюваний безпосередньо фінансово-економічною службою підприємства та його бухгалтерією.

Завданням бюджетного контролю на підприємстві є заохочення менеджерів до пошуку шляхів підвищення ефективності дій і впливу рішень

на діяльність інших підрозділів (відділів) і організації в цілому, орієнтація менеджерів на чітке втілення планів у грошові і/або кількісні показники.

Виокремлюються такі переваги здійснення бюджетного контролю:

- сприяння оптимальному використанню ресурсів;
- запобігання або зменшення “розбазарювання” ресурсів у зв’язку з регулюванням витрат на визначені цілі;
- визначення персональної відповідальності;
- зниження небезпеки зайвого песимізму або оптимізму при прогнозуванні;
- спонукання керівництва до використання систематичних і докладних процедур звітів;
- посилення потреби у співробітництві посадових осіб і відділів для запобігання збитку від незбалансованих проектів.

Контроль виконання бюджету поділяється на:

- поточний контроль виконання бюджету;
- контроль виконання бюджету за результатами звітного періоду (щомісячний контроль);
- контроль виконання бюджету прибутків і збитків за результатами кварталу (щоквартальний контроль).

Число контрольованих показників для виявлення відхилень та їхніх причин визначається економічною доцільністю. Витрати на встановлення причин відхилень не повинні перевищувати вигод, одержуваних від усунення виявлених причин. Найсуттєвіші показники можуть визначатися на основі АВС-аналізу.

Порівнюючи фактичні результати з плановими даними бюджетів, можна встановити, які витрати значно відрізняються від планових і потребують ретельного аналізу, при цьому доцільно використовувати метод управління за відхиленнями. Проводиться аналіз, вивчаються причини відхилень, не-ефективності. Потім приймаються рішення, що забезпечують виправлення ситуації.

Управління за відхиленнями – принцип управління, за яким менеджер концентрує увагу лише на значних відхиленнях від плану і не реагує на показники, що виконуються задовільно.

При проектуванні системи формування фактичної облікової інформації варто передбачити деякі зміни технології обліку первинних документів. Для забезпечення можливості організації контролю виконання бюджетів і аналізу виникаючих відхилень фактичні дані необхідно формувати у тому ж аналітичному розрізі, в якому здійснюється розробка бюджетів; а для забезпечення можливості оперативного здійснення коригувальних заходів необхідно істотно підвищити оперативність представлення необхідних звітних даних.

Бюджетний контроль і управління за відхиленнями здійснюється на основі звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером–аналітиком, контролером і надається менеджеріві, що відповідає за прийняття рішень.

Звіт про виконання – звіт з порівнянням запланованих і фактичних показників та розрахунком відхилень із зазначенням їх причин.

Відхилення від бюджетних показників виникають або через помилки у процесі планування (у зв'язку з недоліком інформації, недостовірним прогнозом розвитку подій або невідповідних методів планування), або через зміну умов і помилок при реалізації плану. Залежно від причин виникнення відхилення можна поділити на дві групи: внаслідок планування та внаслідок діяльності.

Відхилення внаслідок планування викликані помилками та прорахунками у процесі складання прогнозів, визначення функції витрат і доходів, калькування планової собівартості тощо.

Відхилення внаслідок діяльності – результат дії персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

При аналізі відхилень, що виникають при виконанні бюджету, увага має приділятися контрольованим причинам, тому що саме на них певною мірою може впливати відповідна посадова особа, на відміну від неконтрольованих причин, пов'язаних зі змінами у зовнішній діяльності (стосовно даного центра відповідальності або організації у середовищі в цілому). Причому викликає інтерес не лише виявлення осіб, відповідальних за негативні відхилення, але й, що важливіше, можливості компенсації даних відхилень за допомогою корегувальних заходів.

Відхилення від бюджету можуть бути сприятливими або несприятливими. Несприятливими є відхилення, коли фактичний дохід менший від запланованого, або фактичні витрати більші від бюджетних.

Якщо відхилення має істотний характер, то фінансовий менеджер приймає рішення про необхідність вносити відповідні корективи до бюджету наступного періоду, щоб ліквідувати їх причини і, якщо можливо, компенсувати негативні відхилення, які виникли, інакше корегування не відбудеться.

Ступінь істотності відхилень може оцінюватися за допомогою двох критеріїв:

- оцінки припустимих меж (контрольного діапазону);
- оцінки впливу на прибуток.

У першому випадку контрольний діапазон встановлюється у процентному вираженні (\pm) від величини бюджетного показника. При цьому організації можуть встановлювати дворівневі межі припустимих відхилень. При досягненні першого рівня відхилення аналізуються безпосередньо керівником центра відповідальності, так само він у межах своєї компетенції здійснює корегування управлінських рішень для усунення причин відхилення і по можливості – компенсації цього відхилення, у тому числі за рахунок інших факторів; при досягненні другого рівня зазначені відхилення виділяються у звіті вищої ланки і передбачають участь у вживанні корегувальних заходів керівництва вищого рівня.

Б. Райан відзначає, що у практиці західних фірм контрольні діапазони визначаються двома способами:

- доволно, за допомогою процентного відхилення, наприклад $\pm 2\%$ – для першого рівня і подвійний діапазон – для другого рівня;

– через використання статистичних даних з попередніх бюджетів. Як перший діапазон можна використовувати середньоквадратичне відхилення, розраховане за даними про індивідуальні відхилення за певними показниками у процентній формі. Як другий діапазон – подвоєне значення цієї величини. Перший діапазон має близько 68 % відхилень, другий – 95 %.

При оцінці істотності відхилень щодо впливу на прибуток проводиться ранжирування показників залежно від ступеня впливу їх відхилень на кінцевий результат. Наприклад, навіть значне у відсотковому відношенні відхилення за статтею “канцелярські витрати” навряд чи вплине на прибуток, на відміну від незначного відхилення обсягу продажу або рівня витрат сировини і матеріалів.

Інший важливий аспект організації бюджетного контролю полягає у тому, що при його здійсненні можуть порівнюватися лише фактичні і бюджетні витрати для того самого обсягу випуску. Для цього необхідно використовувати так звані гнучкі бюджети (кошториси) – бюджети, складені з урахуванням зміни витрат, пов’язаних з коливаннями обсягу виробництва. Приведення бюджетних витрат до фактичного обсягу виробництва базується на розподілі витрат на змінні і постійні, а також, якщо можливо, на напівзмінні і напівпостійні.

Статичний бюджет використовується відділами (підрозділами), витрати яких не мають яскраво вираженої залежності від змін обсягу виробництва (адміністративні відділи, відділи маркетингу, НДДКР).

Звіт про виконання статичного бюджету лише дає відповідь на запитання: чому замість очікуваного доходу отримано збитки? На жаль, цей звіт не дає змоги контролювати витрати і здійснювати управління за відхиленнями.

Тому для забезпечення ефективного контролю з використанням звіту про виконання бюджету необхідно зіставити фактичні результати не зі статичним бюджетом, а з бюджетом, скорегованим з урахуванням фактичного обсягу продажу (гнучким або динамічним). Такий бюджет може складатися як у процесі планування (для декількох можливих обсягів діяльності в межах релевантного діапазону), так і на стадії контролю.

Для центрів відповідальності, витрати яких залежать від обсягу виробництва, бюджет витрат складається на базі плану випуску продукції з додатковим включенням нормативів співвідношення витрат і обсягів виробництва даного підрозділу для розрахунку очікуваної величини витрат на фактичний обсяг виробництва.

Застосування гнучкого бюджету дає змогу розчленити загальне відхилення від статичного бюджету на відхилення від власне гнучкого бюджету і на відхилення за рахунок обсягу діяльності.

Відхилення від гнучкого бюджету – це різниця між фактичними результатами діяльності та показниками гнучкого бюджету при фактичному обсязі діяльності.

За допомогою гнучких бюджетів, що враховують розподіл витрат на постійні, змінні і напівзмінні, організації з коливальними рівнями виробництва можуть адаптувати свої витрати до різних рівнів.

На практиці гнучкий бюджет доцільно складати не для декількох обсягів діяльності, які важко передбачити точно, а для фактичного її обсягу.

Відхилення за рахунок обсягу діяльності – це різниця між показниками гнучкого та статичного бюджетів.

Бюджетування як система управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства спрямована на досягнення поставленої ним мети і дуже часто цією метою є одержання максимального прибутку. Значення прибутку в розвитку підприємства і забезпеченні інтересів його власників і персоналу визначають необхідність ефективного і безперервного управління прибутком, корегування та здійснення контролю на всіх основних етапах його формування, розподілу і використання на підприємстві. Однією з найважливіших цільових альтернатив максимізації прибутку є одержання його у достатньому обсязі.

Управління за відхиленнями прибутку підприємства, крім забезпечення максимізації розміру прибутку, дає змогу вирішувати питання:

- оптимізації складу ресурсів підприємства і забезпечення їхнього ефективного використання;
- забезпечення оптимальної пропорційності між розміром прибутку і припустимим рівнем ризику;
- забезпечення високої якості формованого прибутку (у процесі формування прибутку організації мають бути в першу чергу реалізовані резерви його збільшення за рахунок зростання обсягу випуску продукції й освоєння нових перспективних її видів);
- забезпечення необхідного рівня доходу на інвестиційний капітал власникам організації;
- забезпечення формування достатнього обсягу фінансових ресурсів за рахунок прибутку відповідно до завдань розвитку підприємства у майбутньому періоді;
- забезпечення постійного зростання ринкової вартості підприємства.

Необхідно враховувати те, що якщо ми хочемо впливати на прибуток, то маємо управляти своїми доходами і витратами. Управління прибутком підприємства може здійснюватися за рахунок контролю і зниження витрат.

Причинами, що визначають необхідність контролю витрат, є:

1. *Невизначеність*. Під впливом багатьох чинників фактичні умови, в яких діє підприємство, можуть істотно відрізнятися від запланованих. Тому для того, щоб оцінити міру впливу таких змін і скорегувати дії підприємства, необхідний спеціальний механізм. Цю функцію і виконує контроль витрат.

2. *Попередження виникнення кризових ситуацій*. Якщо вчасно не помітити негативних тенденцій у зовнішньому і внутрішньому середовищі підприємства, воно може потрапити в кризову ситуацію. Тому необхідним є механізм відстеження і своєчасного попередження подібних негативних тенденцій, що дає змогу вчасно фіксувати помилки у плануванні витрат і виправляти їх, перш ніж вони завадять досягненню поставлених цілей.

3. *Підтримка успіху*. Контроль дає змогу оцінити не лише негативні, але й позитивні тенденції. Завдяки контролю витрат керівник підприємства може оперативно довідатися, які напрямки діяльності його підприємства

найефективніші і найперспективніші, які фактори сприяють досягненню цілей, і відповідно до цього скорегувати свої дії, направивши їх на використання сприятливих можливостей.

4. *Складність*. Сучасні підприємства та їх діяльність відрізняються такою складністю, що керівник не може відразу заглибитися в усі проблеми – з'являється необхідність у спеціальному механізмі контролю витрат за центрами відповідальності.

5. *Децентралізація сучасних підприємств*. Оскільки сучасні підприємства є надзвичайно складними системами, а сучасні працівники мають досить високий рівень кваліфікації, керівник навіть не прагне заглиблюватися в усі проблеми, делегуючи їх розв'язання підлеглим. Однак, оскільки відповідальність за дії підлеглих покладається на керівника, виникає необхідність у механізмі контролю витрат.

Механізм контролю витрат в центрах відповідальності необхідний для того, щоб створити умови, за яких виробничі підрозділи і функціональні служби підприємства несли б відповідальність за результати своєї діяльності і насамперед за виконання завдань зі зниження собівартості за статтями витрат не лише у своїх функціональних службах, але й у первинних виробничих підрозділах.

Групування витрат за центрами витрат має здійснюватися відповідно до організаційної структури підрозділу, а також відбивати рівень управління і структурні особливості (ієрархію виробничих підрозділів, відділів і служб) на кожному рівні.

Створення центрів витрат є засобом деталізації аналітичного обліку виробничих витрат, їхньої локалізації на місцях виникнення з метою організації поточного контролю і достовірного калькулювання собівартості продукції.

Залежно від типу центру витрат і характеру виконуваних їм функцій вирішується питання про види витрат для планування і контролю.

Головна увага, як правило, спрямовується на виявлення відхилень за виробничими витратами. При виявленні відхилень фактичного рівня витрат від встановлених нормативів знаходять причини таких відхилень.

Відхилення сукупних виробничих витрат вдало класифікував професор з Великобританії К. Друрі. На його думку, відхилення сукупних виробничих витрат від норм можна поділити на такі чотири групи:

1. Сукупне відхилення за основними матеріалами:
 - а) відхилення за цінами матеріалів;
 - б) відхилення за використанням (витратами) матеріалів.
2. Сукупне відхилення за заробітною платою основних виробничих працівників:
 - а) відхилення за ставкою заробітної плати;
 - б) відхилення за продуктивністю праці.
3. Сукупне відхилення за змінними накладними витратами працівників:
 - а) відхилення за змінними витратами;
 - б) відхилення змінних витрат за ефективністю.
4. Сукупне відхилення за постійними накладними витратами:

- а) відхилення постійних витрат;
- б) відхилення постійних витрат за обсягом:
 - відхилення обсягу за потужністю;
 - відхилення обсягу за ефективністю.

Така ж класифікація відхилень, без деталізації, подана у виданні К. Друрі, де англійський професор проаналізував відхилення у системі нормативного обліку (метод стандарт-кост) змінних витрат. Варто зауважити, що відхилення від прибутку К. Друрі поділяє на відхилення за витратами на реалізацію і маркетинг, відхилення за виробничими витратами на загальне відхилення та за реалізацією.

Дана класифікація лежить в основі управління за відхиленнями у процесі здійснення бюджетного контролю (рис. 1).

При цьому методика обчислення відхилень залежить від системи калькулювання витрат, яку застосовує підприємство при складанні внутрішньої звітності. В умовах використання системи калькулювання змінних витрат розрахунок відхилень продажу базується на показнику маржинального доходу (в основу класифікації відхилень покладено розподіл витрат на змінні і постійні).

Проте і в умовах калькулювання повних витрат відхилення виробничих витрат можна поділити на відхилення змінних виробничих витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, змінні накладні витрати) і відхилення постійних виробничих витрат (постійні виробничі накладні витрати).

Аналіз відхилень може бути проведено за методом двох, за методом трьох та за методом чотирьох факторів.

Аналіз за методом двох факторів проводиться на підставі розподілу контрольованих відхилень на дві групи: відхилення за рахунок виконання бюджету і відхилення за рахунок продуктивності.

Аналіз за методом трьох факторів здійснюється на підставі розподілу сукупних відхилень за трьома групами: відхилення за рахунок виконання бюджету; відхилення за рахунок продуктивності; відхилення за рахунок використання потужності.

Але найдетальнішим є аналіз накладних витрат за методом чотирьох відхилень, який дає змогу аналізувати окремо відхилення змінних і постійних накладних витрат за рахунок виконання бюджету.

Застосування гнучкого бюджету має ту особливість, що за умови відмінності між обсягами виробництва і продажу продукції (частка виготовленої продукції певний час зберігається на складі) розраховуються два їх різновиди, різниця між якими зумовлюється змінами в обсязі запасів готової продукції.

Управління за відхиленнями передбачає, що увагу менеджерів буде повернуто лише до значних відхилень. Для ідентифікації значимості відхилень необхідно брати до уваги:

- розмір відхилень (перевищення встановленого відсотка відхилення до суми нормативних витрат);
- їх повторюваність протягом тривалого часу;

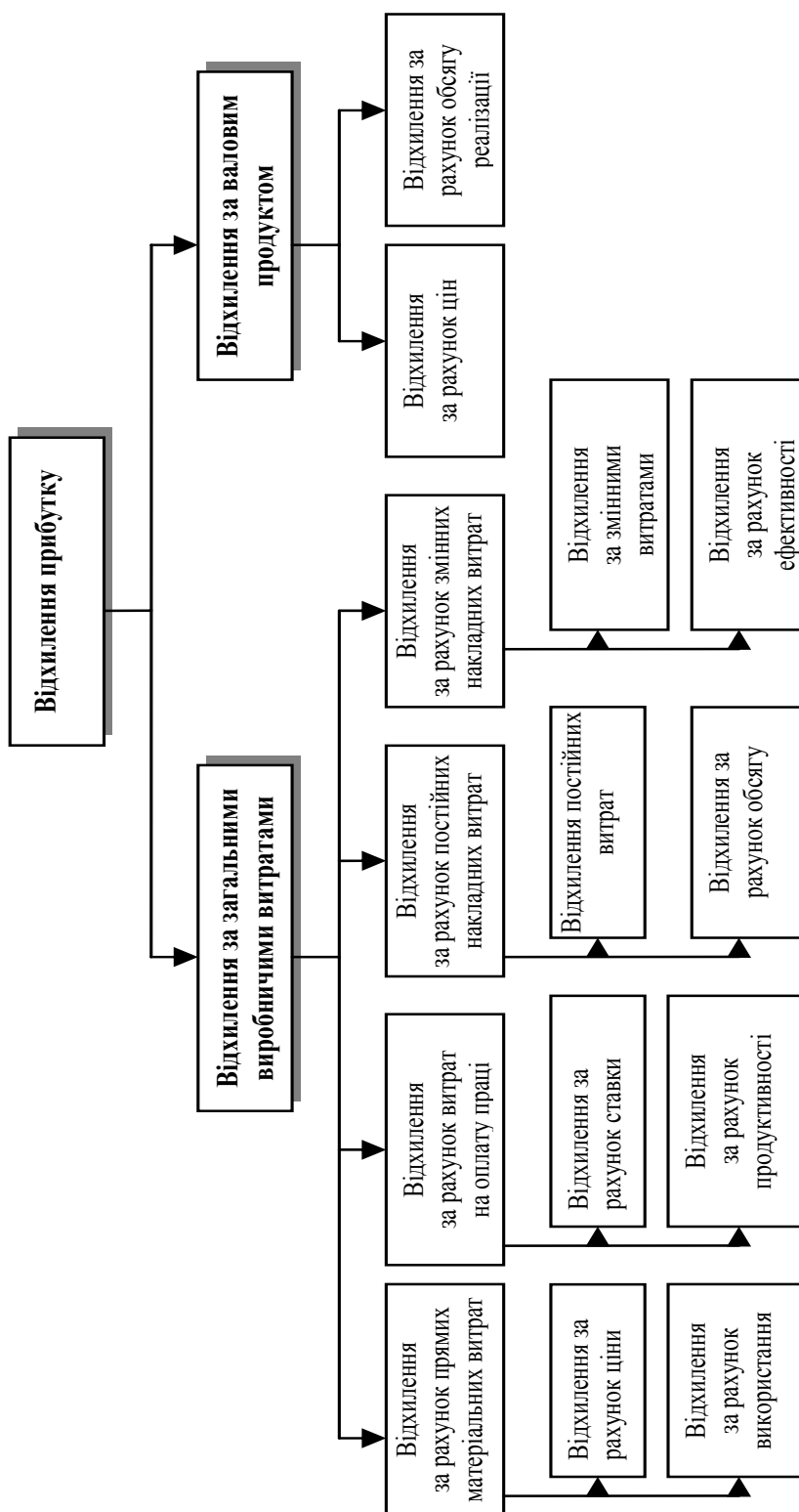


Рис. 1. Аналіз відхилень у процесі здійснення бюджетного контролю

- контрольованість (посадовими особами);
- позитивність відхилень;
- вартість (кількість часу, що його витрачає персонал на вивчення відхилень) і корисність (можливість зменшити майбутні виробничі витрати, усунувши причини несприятливих відхилень або розповсюдження досвіду, пов'язаного з позитивними відхиленнями) дослідження.

На практиці часто застосовується суб'єктивне правило “великого пальця”.

Альтернативою є статистичні моделі, які зможуть враховувати або не враховувати витрати та корисність дослідження. Статистичні моделі, що не враховують вартість та корисність дослідження, передбачають розрахунок ймовірності того, що певне відхилення вийде з-під контролю.

Відхилення можуть бути спостережені за допомогою статистичного графіка, що відображає фактичні відхилення витрат за певний час і зіставлення їх з критичною оцінкою, визначеною статистичним способом.

Порівняння фактичних показників із запланованими може здійснюватися з різною періодичністю (квартал, місяць) або постійно у режимі реального часу.

Періодичність корегування відхилень спричиняє вплив на горизонт бюджетного планування. Наприклад, якщо їх корегування проводиться щомісяця, агрегований бюджет розраховується на рік.

Наприкінці першого місяця діяльності бюджети двох наступних періодів корегують, а бюджет третього від поточного місяця деталізують. Таким чином, планова перспектива “ковзає” у часі, незмінно покриваючи відрізок у два місяці.

Схема вибирається залежно від специфіки діяльності підприємства. Нами запропоновано схему “ковзного” планування, зображену на рис. 2.

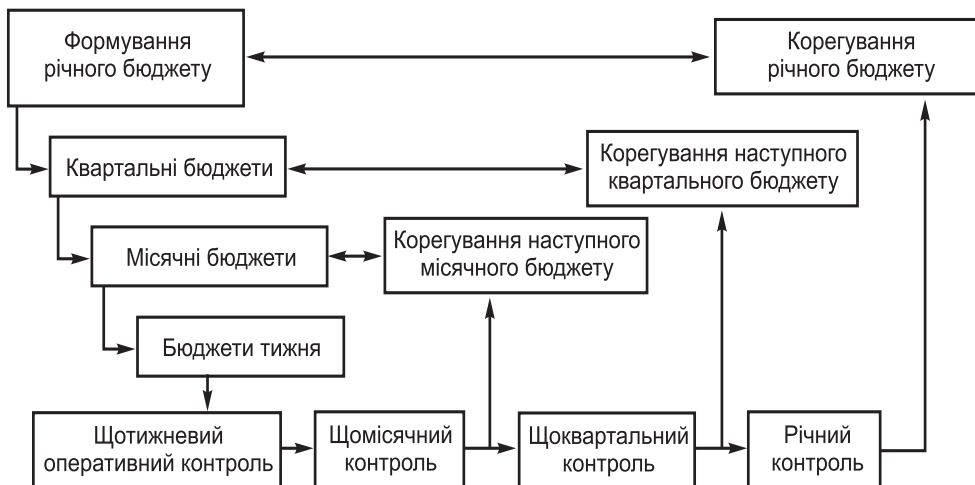


Рис. 2. Блок-схема контролю бюджетування виробничої діяльності

На нашу думку, роботу з бюджетування виробничої діяльності підприємства необхідно розпочинати з формування річного бюджету підприємства. У

даному разі можна розглядати як техніко-економічне, так і фінансове планування. При формуванні цього бюджету мають використовуватися збільшені показники. Річний бюджет слід формувати з розбивкою на квартали.

Далі бюджет першого кварталу доцільно деталізувати в місячні бюджети, а перший місячний бюджет – по тижнях.

Наступний етап має поєднувати функції оперативного (щотижневого) контролю. Саме він є базовим при описуванні процесів управлінського обліку. На основі даних оперативного обліку проводиться контроль і здійснюється оперативне управління.

Після цього описуються функції щомісячного обліку і контролю. Це вже бухгалтерські функції. Зв'язок між двома останніми блоками має забезпечувати адекватне перенесення даних з реєстрів оперативного обліку в реєстри бухгалтерського обліку.

У подальшому здійснюється корегування наступного місячного бюджету за підсумками виконання бюджету минулого місяця. Таким чином, внутрішній цикл місячного планування і контролю замикається. Аналогічно відбувається процес квартального обліку і контролю. Нарешті, за підсумками року проводиться контроль за виконанням і корегуванням річного бюджету в усіх напрямках і за критеріями досягнення цілей.

У підсумку ми отримуємо комплексну модель планування і контролю діяльності підприємства. Створені моделі мають обов'язково документуватися у вигляді текстових звітів для подальшого використання при впровадженні розроблених процесів. При цьому мають змінюватися повноваження і відповідальність співробітників, розробляються (змінюються) посадові інструкції, затверджуються типові форми планових і звітних документів, впроваджується система документообігу.

В міру просування бюджету по ієрархії управління у процесі обговорення потрібно вивчати співвідношення показників бюджету. Таке вивчення може показати, що деякі бюджети не збалансовані з іншими бюджетами і мають потребу в удосконалюванні. Такі невідповідності слід виявляти, а також брати до уваги інші умови, обмеження і плани, про які керівник не знає або не може на них впливати.

Внесення цих змін може передбачати проходження бюджету навіть втретє, поки він не буде скоординований і не стане прийнятним для всіх сторін. Насамкінець потрібно скласти прогнозні звіти, в яких планована виробнича програма оцінюється з погляду досягнення цільових показників для забезпечення бажаних цілей. У протилежному випадку будуть потрібні подальші виправлення і повторне проходження бюджету по всіх інстанціях доти, поки прогнозний звіт про прибутки і збитки, баланс і звіт про рух коштів не стануть прийнятними.

Звіти про виконання бюджету обов'язково мають надаватися бухгалтерією керівникам, що відповідають за доходи і витрати центрів відповідальності. Для того, щоб контроль був ефективним, необхідно не одноразове (після закінчення звітної періоду), а постійне одержання менеджерами нижчого рівня управління інформації про виконання бюджетних показників.

З підвищенням рівня управління варто знижувати ступінь деталізації звітів про виконання бюджету і число контрольованих показників. Причому, якщо керівники нижчого рівня контролюють як вартісні, так і натуральні показники, звіти для вищих рівнів доцільно складати здебільшого у вартісному вимірі. Крім зіставлення фактичних бюджетних показників у звіти про виконання бюджетів варто також включати прогнозні фактичні значення (очікуване виконання). Останнє дає змогу передбачати негативні явища і вчасно вживати запобіжні заходи.

При одержанні звітів керівниками вищих рівнів управління керівники нижчих рівнів мають підготувати усні коментарі причин значних відхилень і накреслити дії щодо виправлення становища. При управлінні усі позитивні і негативні відхилення фактичних показників від бюджетних аналізують спочатку безпосередньо керівники центрів відповідальності, і лише при перевищенні відхиленнями встановлених меж до аналізу і пошуку рішень залучаються керівники вищого рівня. У зв'язку з цим у звіти для керівництва, крім порівняння бюджетних і фактичних показників, мають включатися обґрунтування відхилень, що перевищують допустимі межі.

Таким чином, можна дійти висновку, що впровадження бюджетного контролю є важливим інструментом забезпечення ефективної діяльності підприємства в сучасних умовах господарювання, що, у свою чергу, дасть змогу спеціалістам вчасно отримати усі негативні й позитивні відхилення результативних показників діяльності підприємства і прийняти своєчасні рішення для корегування бюджетів і завдань, які ставляться перед господарюючим суб'єктом, а також підвищити ефективність оперативного регулювання та механізму оперативного контролінгу в цілому.

¹ Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: Пер. с англ. — М.: Аудит, 1994. — 560 с.

² Ивашкевич В. Б. Стратегия, основанная на ключевых концепциях и динамических способностях // Контроллинг в России. — 2002. — № 1. — С. 18–22.

³ Карминский А. М., Оленев Н. И., Примаков А. Г., Фалько С. Г. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 416 с.

⁴ Контроллинг как инструмент управления предприятия / Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: Аудит; ЮНИТИ, 2001. — 279 с.

⁵ Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 96 с.

⁶ Манн Р., Майнер Э. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью: Пер. с нем. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 304 с.

⁷ Петренко С. Н. Контроллинг: Учеб. пособ. — К.: Ника-Центр; Эльга, 2003. — 328 с.

⁸ Райан Б. Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ. — М.: Аудит; ЮНИТИ, 1998. — 616 с.

⁹ Райхман Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели — разные пути и инструменты // Международный бухгалтерский учет. — 1999. — № 5. — С. 40–52.

¹⁰ Термины и понятия // Контроллинг в России. — 2002. — № 1. — С. 68–77.

¹¹ *Токаренко Г. С.* Согласование целей предприятия за счет собственных и заемных источников финансирования // Контроллинг в России. – 2002. – № 3. – С. 22–26.

¹² *Фалько С. Г., Рассел К. А., Левин Л. Ф.* Контроллинг: национальные особенности – российский и американский опыт // Контроллинг в России. – 2002. – № 1. – С. 2–8.

¹³ *Controller und Controlling.* Alberht Deyhle, Beat Steigmeier und autorenteam. – Bern; Stuttgart; Wien: Haupt, 1993. – 574 s.

¹⁴ *Хан Д.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 132.

¹⁵ *Хоскинг А.* Курс предпринимательства: Практ. пособ.: Пер. с англ. – М.: Междунар. отношения, 1993. – С. 298.

¹⁶ *Horvath P.* Controlling. – 6 überarb. Aufl. – Münch.: Vahlen, 1996. – 896 s.

¹⁷ *Kupper H.-U.* Controlling. Konzeptoin, Aufgaben und Instrument. – 2 Aufl. – Stuttgart: Poeschel, 1997.

¹⁸ *Weber J.* Einführung in das Controlling. – 7 Aufl. – Stuttgart: Poesghel, 1998.