

УДК 330.341.1:671.1

## УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ БЮДЖЕТУВАННЯ

Дробязко С.І., старший викладач, аспірант

Козир Т.М., старший викладач

Дніпропетровський університет економіки та права ім. А. Нобеля

*Рассмотрены особенности бюджетного процесса на машиностроительных предприятиях. Усовершенствован «Бюджет капитальных вложений и новых технологий», который параллельно с «Бюджетом продаж», предоставляет экономическую и технологическую информацию и формулирует основные параметры для составления операционных и финансовых бюджетов.*

**Ключевые слова:** бюджетирование, управление расходами, процесс учета, планирование.

*The features of budgetary process at machine-building enterprises are considered. «Budget of capital investments and new technologies», which parallelly with «Budget of sales» gives economic and technological information and formulates basic parameters for working out of operating and financial budgets is improved.*

**Key words:** budgeting, cost management, accounting process, planning.

**Постановка проблеми.** В процесі управління витратами підприємства використовуються різні методи та підходи, які потенційно можуть впливати на величину та структуру окремого виду витрат. Особливістю сучасних методів є їх варіативність і здатність враховувати вимоги окремих підприємств, галузей, відповідно, кожний уточнений метод, методика застосування є фактично внутрішньою конкурентною перевагою в боротьбі на національному та світовому ринках.

Остання світова економічна криза ще раз підтвердила непередбачуваність, мінливість сучасних економічних відносин та вразливість всіх методів управління витратами, які відповідно потребують доповнення, а в деяких випадках і докорінних змін. Незважаючи на широке застосування бюджетування для отримання прогностичної та планової інформації, даний метод теж не став вирішальним у попередженні негативних кризових явищ підприємств багатьох країн, однак не втратив власної дієвості та актуальності в сучасних посткризових умовах.

Бюджетування дає можливість підприємству визначити та стратегічно і тактично обґрунтувати дії підприємства, окремих підрозділів з метою отримання запланованих результатів. При цьому, бюджетування не є панацеєю від всіх “хвороб” підприємства, однак у багатьох випадках для вітчизняних виробників воно стало ефективним елементом не лише процесу управління витратами, але й управлінської системи машинобудівних підприємств загалом. Тому проблема застосування бюджетування у процесі управління витратами підприємства набула неабиякого значення.

**Аналіз останніх досліджень.** Бюджетування стало обов’язковим елементом не лише системи управлінського обліку, але й процесу управління витратами підприємства. Окреме виділення бюджетування як внутрішньогосподарського процесу планування майбутніх операцій підприємства у відповідній системі бюджетів досягається за рахунок оперативного отримання інформації, яка є значною аналітичною цінністю для прийняття управлінських рішень.

Вагомий внесок у розроблення теоретичних і прикладних засад бюджетування на підприємстві зробили такі вітчизняні та зарубіжні науковці: Апчерч А. [1], Атамас П.Й., Бабіч Т.Н. [4], Галенко В.П. [5], Голов С.В., Джай К. Шим, Джойл Г. Сігел, Ентоні Р. [7], Савчук В.П., Райан Б. [9], Рис Дж. [10], Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Цал-Цалко Ю.С., Щіборщ К.В. та інші. Незважаючи на посилений інтерес до бюджетування у наукових колах, залишаються нерозкритими питання бюджетування витрат. Основні питання щодо управління витратами та бюджетування на підприємствах розглянуті у працях Атамаса П.Й., Бабіч Т.Н., Савчука В.П., Цал-Цалко Ю.С., Щіборща К.В. [13].

Так, Цал-Цалко Ю.С. визначає витрати як базовий оцінний показник ефективності діяльності підприємства і також виділяє необхідність всебічного обґрунтування витрат на основі системи планів [12]. Атамас П.Й. [2], Голов С.Ф. [6] виділяють бюджетування як внутрішньогосподарський процес планування майбутніх операцій підприємства у відповідній системі бюджетів.

Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. зауважують щодо вирішальної ролі бюджетування безпосередньо в оцінці витрат, визначення їх поведінки та розподілу між окремими об’єктами [11].

Незважаючи на значні досягнення в теорії та практиці бюджетування, існують розбіжності щодо тлумачення категорій бюджетування, недостатньо відокремлено його місце в управлінні підприємством,

вимагають подальшого розроблення положення щодо вибору та застосування методів бюджетного планування, послідовності розроблення бюджетів, що і обумовило актуальність обраної теми.

**Формування цілі статті.** Метою публікації є пошук нових підходів для покращення планування і отримання більш достовірної та точної планової інформації на підприємстві з метою розробки та впровадження бюджетування як елементу процесу управління витратами.

Методологічною основою статті є діалектичний метод і основні положення теорії бюджетування. У процесі дослідження використовувалися такі методи: абстрактно-логічний (для теоретичного узагальнення і формулювання висновків); монографічний (при дослідженні теоретичних методик бюджетування, управління, забезпечення якості продукції підприємств) тощо.

**Викладення матеріалу.** Сучасне машинобудівне підприємство – це досить складний механізм, який функціонує за власними правилами та законами, які мають специфічний характер та впливають на організацію і використання системи бюджетів. Специфіка обумовлюється, перш за все, властивостями самої продукції, яка відрізняється від готових продуктів інших галузей своєю технічною складністю, що вимагає відповідної матеріально-технічної бази, технологій.

Відповідно кожне підприємство здійснює науково-дослідну роботу, яка направлена на технічне обґрунтування випуску продукції та формування конкурентних переваг в технічних якостях продукту і при цьому головним фактором стає час, а саме його скорочення: від розробки до виробництва.

Так, наприклад, час на проектування та виготовлення такого товару, як новий автомобіль, літак, значно триваліший, ніж на товари інших галузей, а сама розробка вимагає детальної технічної та економічної інформації ще до початку виробництва нового продукту. Тобто, машинобудівне підприємство несе значні витрати ще до початку виробництва, а враховуючи падіння попиту на продукцію машинобудування та посилення конкуренції між виробниками, особливо в період криз, менеджмент підприємств значно частіше звертається до посилення інноваційної складової продукції та її синтезу з бюджетуванням, що обумовлює удосконалення та використання спеціалізованого “Бюджету капітальних вкладень та нових технологій”.

Слід зауважити, що традиційно вихідним етапом бюджетування є складання “Бюджету продаж”, який надає первісну інформацію щодо можливого продажу готової продукції або послуг, прогнозного прибутку або збитків. Даний бюджет виступає інформаційною основою операційних та фінансових бюджетів на бюджетний рік, однак обмежений поточним асортиментом продукції і не враховує технологічну складову забезпечення конкурентоспроможності продукції, її роль в забезпеченні належного рівня рентабельності та управлінні витратами.

Традиційна схема формування бюджетів [8] на підприємстві має суттєві недоліки, а саме:

- відсутність стратегічної орієнтації і реалізації бюджетування;
- жорстка фіксація часових періодів (12 місяців) при недостатності знань про майбутні події;
- поряд з виключно фінансовими показниками, планування поточних (нефінансових) значень здійснюється дуже рідко.

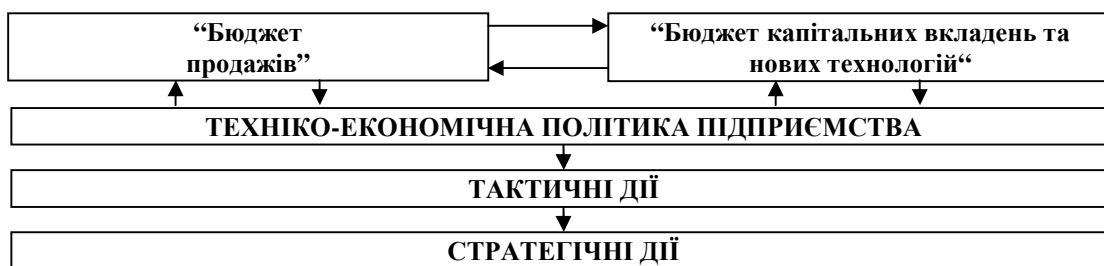
Відповідно, запропоновано застосовувати “Бюджет капітальних вкладень та нових технологій” паралельно з “Бюджетом продажів”, які в результаті нададуть як економічну, так і технологічну інформацію щодо виготовлюваної продукції та сформулюють основні параметри для фінансових та операційних бюджетів.

Безпосередньо “Бюджет капітальних вкладень та нових технологій” виконує такі функції:

- техніко-економічне обґрунтування розробки та виробництва нової готової продукції;
- визначення технічних переваг нового продукту, факторів технологічного характеру, що будуть впливати на життєвий цикл продукту;
- визначення окупності вкладень;
- обрахунок доцільності закупівлі нового обладнання, техніки;
- аналіз структури та величини вартості товару конкурентів;
- попереднє встановлення нормативів витрат;
- пошук шляхів зменшення вартості продукту по фактичному обсягу використаних ресурсів;
- контроль за поточними витратами виробництва за величиною та ціною;
- контроль за вихідною якістю продукції та аналіз технічних недоліків під час експлуатації.

Якщо “Бюджет продажів” передбачає роботу передусім з економічною інформацією, то “Бюджет капітальних вкладень та нових технологій” поєднує в собі як технологічну, так і частково економічну інформацію, а отже, наведені бюджети апріорі знаходяться у тісній взаємодії між собою, формують основу моделі бюджетування на машинобудівному підприємстві.

Отже, між наведеними бюджетами в управлінні витратами існує тісний взаємозв'язок, що відображається у визначенні єдиної техніко-економічної політики, яка забезпечує економічні та технологічні переваги по витратах продуктів, що виробляються або будуть вироблятися (рис. 1).



**Рис. 1.** Послідовність використання інформації “Бюджету продажів” та “Бюджету капітальних вкладень та нових технологій” в процесі прийняття управлінських рішень (розробка автора)

З точки зору управління витратами головним наслідком взаємодії даних двох бюджетів мають стати:

- загальне зменшення витрат ресурсів при виробництві продукції;
- розробка концептуальних основ створення нового продукту, з врахуванням маркетингових досліджень споживчих вимог;
- покращення якості готової продукції, зменшення гарантійних витрат;
- формування конкурентних переваг технічного та економічного характеру через рекламні компанії, спеціалізовані виставки;
- встановлення попередніх норм та стандартів витрат по виробництву продукції, визначення основних шляхів зменшення витрат по всім бюджетам на перспективу;
- розрахунок зовнішньої та внутрішньої цільової собівартості.

Враховуючи особливості підприємств машинобудування, пропонуємо три основні етапи використання “Бюджету капітальних вкладень та нових технологій” (табл. 1).

Таблиця 1

**Основні етапи розробки і застосування “Бюджету капітальних вкладень та нових технологій” з відповідними процедурами** (розробка автора)

Етап	Процедури
Організаційний етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>– вибір бюджетним комітетом персоналу, що буде займатися створенням бюджету;</li> <li>– уточнення користувачів інформації та встановлення рівня її конфіденційності;</li> <li>– визначення та узгодження прав і обов'язків персоналу;</li> <li>– доведення основних тактичних та стратегічних напрямів розвитку підприємства;</li> <li>– уточнення форм документів та звітності, які застосовуються при виконанні бюджету;</li> <li>– визначення необхідності застосування комп'ютерних програм.</li> </ul>
Підготовчий етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>– уточнення головних пріоритетів бюджетного процесу на поточний рік по управлінню витратами та запровадженню нових технологічних рішень;</li> <li>– вибір об'єктів, на яких, перш за все, необхідно зосереджувати увагу по бюджетах.</li> </ul>
Методично-технічний етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>– вибір методів та затвердження методики їх використання;</li> <li>– узгодження бюджету з операційними та фінансовими бюджетами.</li> </ul>

При цьому, слід зауважити, що структурно, за економічним призначенням, бюджет поділяємо на дві частини – підбюджети, а саме:

- “Нові продукти та технології”, які пов'язані з витратами на нові продукти та технологічні рішення;
- “Капітальні інвестиції”, які пов'язані з закупівлею техніки та інших видів основного капіталу для забезпечення виготовлення нових готових продуктів та зменшення собівартості тих, що виготовляються.

З наведених підбюджетів первинним є “Нові продукти та технології”, адже лише після прийняття рішення щодо технологічної та економічної доцільності випуску нової продукції розраховуються витрати на побудову та закупівлю нових технологічних ліній, основних засобів тощо.

Процес формування Бюджету капітальних вкладень та нових технологій наведено на рис. 2.

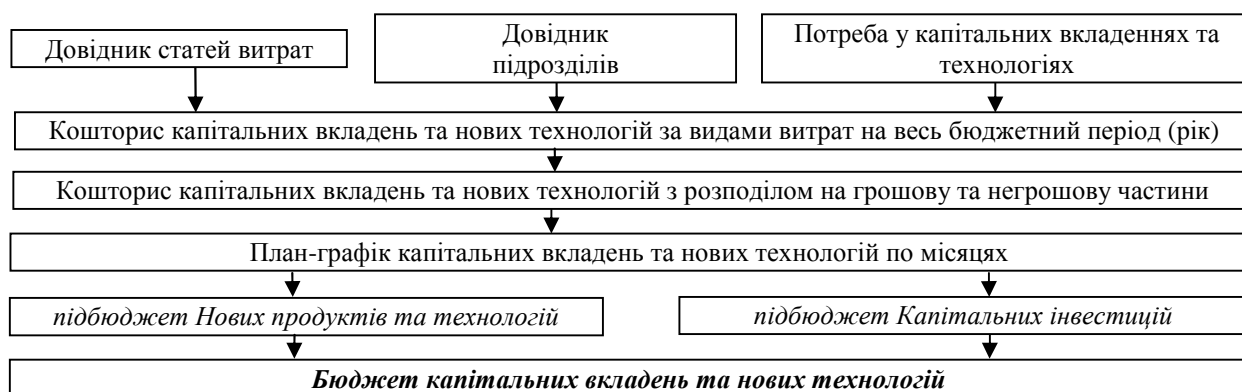


Рис. 2. Процес формування Бюджету капітальних вкладень та нових технологій (розробка автора)

Ефективність бюджетування загалом і складання “Бюджету капітальних вкладень та нових технологій” залежать від ступеня інформаційної координації, яка формується, перш за все, на основі такого процесу, як документування.

Схематично Бюджет капітальних вкладень та нових технологій можна представити таким чином (табл. 2).

Таблиця 2

**Бюджет капітальних вкладень та нових технологій АТ  
“Луцький автомобільний завод” (складено автором)**

Стаття витрат	Період				Сума витрат за рік, тис. грн.
	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	
<b>Всього капітальних вкладень та нових технологій:</b>					<b>621003</b>
<b>Підбюджет «Нових продуктів та технологій»:</b>					<b>7079</b>
Придбання нематеріальних активів, з них:					
- ліцензій;					
- патентів					
Створення нематеріальних активів, з них:					
- ноу-хау;					
- винаходів;					
- корисні моделі;					
- промислові зразки;	3450	2860	-	-	6310
- комп'ютерні програми та бази даних;	589	-	180	-	769
- інші.					
<b>Підбюджет «Капітальних інвестицій»:</b>					<b>613924</b>
Капітальне будівництво, в т.ч.:					
- будівельно-монтажні роботи;	45230	43890	48732	45533	183185
- проектно-дослідницькі роботи.					
Придбання обладнання (за видами)	427700	-	-	-	427700
Придбання земельних ділянок (за видами та призначенням)					
Придбання об'єктів нерухомості (за видами та призначенням)					
Інші капітальні вкладення (за видами та призначенням)	890	1234	348	567	3039

Необхідно відзначити, що питання вибору нового продукту складне і водночас компромісне, що обумовлюється суб'єктивізмом безпосередньо управлінського персоналу або залучених спеціалістів. В даному разі має спрацювати принцип відповідальності, а головна функція пояснювальних записок – врахування думок, зауважень, застережень кожного члена комісії або відділу, що розробляє бюджет або здійснює окремі розрахунки.

Узагальнивши та врахувавши основні особливості машинобудівних підприємств, процес бюджетування запропоновано поділяти на такі основні стадії:

- прийняття рішення вищим керівництвом щодо необхідності застосування бюджетування при плануванні господарської діяльності;
- створення бюджетного комітету та призначення його керівника;
- доведення поточної стратегії та тактики підприємства, в т.ч. по управлінню витратами, роз'яснення її відповідальним за створення та контроль за виконання бюджетів;
- встановлення основних факторів, які заважають або можуть докорінно вплинути на результати господарювання та якість процесу бюджетування;
- розробка методики складання системи бюджетів, їх кількості та узгодження, з урахуванням технологічних, організаційних, інформаційних особливостей машинобудівного підприємства;
- визначення системи документів та звітності, що будуть застосовуватися;
- обрахування можливості застосування спеціалізованого програмного забезпечення та навчання персоналу;
- визначення доцільності застосування гнучкого бюджетування на підприємстві;
- складання “бюджету продажів”;
- складання інших операційних та фінансових бюджетів;
- обрахунок показників бюджетної звітності на поточний бюджетний період;
- обговорення складених бюджетів з керівництвом підприємства та власниками;
- аналіз та узгодження бюджетів в бюджетному комітеті;
- уточнення, переробка (за необхідності) окремих або всіх бюджетів;
- затвердження бюджетів бюджетним комітетом та керівництвом підприємства;
- поточне виконання бюджетів;
- вчинення контрольних поточних дій по всім бюджетах;
- складання звітів по виконаних бюджетах;
- аналіз бюджетного виконання в кінці звітного бюджетного року, оцінка отриманих результатів.

Перші вісім стадій є первинними, суто організаційними та забезпечують, перш за все, якість інформаційної взаємодії між виконавцями бюджетів та безпосередньо між самими бюджетами.

**Висновки.** У даній статті розглянуто один з найефективніших напрямків фінансового планування – бюджетування, його специфіку, необхідність та важливість застосування як елементу системи управління витратами на підприємстві.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в постановці, теоретичному обґрунтуванні, практичному вирішенні комплексу питань планування, прогнозування, інформаційного забезпечення процесу управління витратами на машинобудівних підприємствах з розширеним використанням бюджетного інструментарію.

У процесі дослідження одержані наступні наукові результати.

В процесі дослідження виявлено, що в машинобудуванні, зокрема автобудуванні, важливою ланкою забезпечення прибутковості готового продукту є науково-дослідні та конструкторські роботи, а тому обґрунтовано важливість застосування “Бюджету капітальних вкладень та нових технологій”, який, по суті, є операційно-фінансовим та направлений на техніко-економічне обґрунтування випуску нової продукції, створення нових технологій, закупівлю нового обладнання. Створення “Бюджету капітальних вкладень та нових технологій” розглянуто системно, а отже даний бюджет поряд з “Бюджетом продажів” є вихідним етапом бюджетування на машинобудівному підприємстві.

Бюджетування та планування передбачає переважну роботу з економічною прогнозною інформацією, однак, в сучасних умовах цього недостатньо. Запропоновано особливу увагу приділити прогнозній технічній інформації, яка органічно доповнює економічну, в т.ч. в бюджетуванні.

Запропоновано процес бюджетування поділяти на вісім стадій, що дасть змогу забезпечити якість інформаційної взаємодії між виконавцями бюджетів та безпосередньо між самими бюджетами.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що наукові результати дослідження й основні положення публікації доведені до рівня методичних розробок і практичних рекомендацій, які можуть використовуватися в управлінні господарською діяльністю машинобудівних підприємств в сучасній ринковій економіці.

Серед перспектив подальших розробок з цієї теми особливою актуальністю, на наш погляд, відрізняється питання, пов'язане із розробкою та застосуванням нових тенденцій розвитку бюджетування щодо усунення традиційних недоліків схеми формування бюджетів на підприємстві.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / под. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.: ил. пер. изд. Alan Upchurch. Management Accounting: Principles & Practice // Financial Times Professional Limited, 1998. – 451 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
3. Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учёт, 3-е издание: пер. с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2005. – 878 с.
4. Бабич Т.Н. Планирование на предприятии / Т.Н. Бабич, Э.Н. Кузьбожев: учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2005. – 336 с.
5. Галенко В.П. Бизнес-планирование в условиях открытой экономики: учеб. пособие для студентов высш. учеб. заведений / Галенко В.П., Самарина Г.П., Страхова О.А. – М.: Издательский центр "Академия", 2005. – 288 с.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. – К.: Лібра, 2003.–704 с.
7. Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел. Основы коммерческого бюджетирования / пер. с англ. – СПб.: Пергамент, 1998. – 496 с.
8. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. – К.: Издательский дом «Максимум», 2005. – 884 с.
9. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / пер. с англ.; под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
10. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. –560 с.
11. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. – 10-е изд. / пер. с англ. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
12. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 459 с.
13. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 544 с.

УДК 659.339.5

**АНАЛІЗ АКТУАЛЬНИХ ПРОБЛЕМ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ  
З ЕКСПОРТУ ТА ІМПОРТУ ПОСЛУГ****Фурса В.П., ст. викладач**

Черкаська філія ПВНЗ «Європейський університет»

*Обобщены проблемные вопросы учета экспортно-импортных услуг и определены перспективные направления совершенствования определения дохода от оказания услуг.*

**Ключевые слова:** услуга, ВЭД, бухгалтерский, налоговый учет, курсовые разницы, доходы, издержки обращения

*The problematic issues of import and export services accounting are summarized and perspective directions of improvement of the definition of income from services rendering are determined.*

**Key words:** service, foreign trade, accounting, tax accounting, difference of exchange, revenue, costs of circulation.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Питання оптимізації зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) – невід’ємний суттєвий елемент розвитку господарства України сьогодні. Для розв’язання цих проблем необхідний комплексний підхід до надання експортних та імпорتنних послуг як сфери діяльності. Результати від надання послуг визначаються економічною політикою держави, обраною моделлю зовнішньоекономічних зв’язків та впливом численних внутрішніх і зовнішніх чинників. І оскільки перелічені фактори впливу на результати зовнішньоекономічної діяльності регулюються державними законодавчими актами, пріоритетним постає як бездоганне дотримання цих законів на всіх етапах ЗЕД, так і рівень відповідності нормативної вітчизняної бази принципам міжнародної облікової практики.

**Аналіз останніх досліджень** Вирішення поставлених завдань здійснювалося з урахуванням сучасної наукової думки вітчизняних і зарубіжних вчених, чинного законодавства та практики проведення судово-економічних експертиз з питань обліку.