

*Євтушевська О.А., аспірантка кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Київська державна академія водного транспорту
імені гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного»,
старший викладач кафедри фінансів та фінансової безпеки
Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі*

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТІВ ПІДПРИЄМСТВАМИ ВОДНОГО ТРАНСПОРТУ УКРАЇНИ

***Анотація.** У статті розглядається сутність системи управлінського обліку та бюджетування на підприємствах водного транспорту. В рамках управлінського обліку виділяється окремим елементом інформаційна система, яка служить основою для системи бюджетування. Наводяться принципи організації інформаційної системи управлінського обліку бюджетування, розглядаються центри фінансової відповідальності, в частині проведення фінансово-господарської діяльності. Досліджено й виокремлено особливості проведення контролю виконання бюджетів. У статті відображено включення процесу бюджетування в процес управління фінансово-господарською діяльністю водотранспортного підприємства та їх поєднання з бухгалтерським, фінансовим, управлінським обліком, контролем та аналізом.*

Також досліджуються види контролю, зміст контрольних процедур, період їх проведення і зв'язок останніх з економічним аналізом. Виділено центри відповідальності в структурі підприємства, виходячи зі специфіки водотранспортних підприємств. У статті визначено показники, що використовуються для забезпечення аналітичних процедур у бюджетуванні.

***Ключові слова:** система бюджетування організації, управлінський облік, підприємства водного транспорту, структурована звітність.*

Постановка проблеми. Управління фінансово-господарською діяльністю підприємств водного транспорту цілком залежить від наявності повної та достовірної інформації. Усі дані про факти діяльності формуються й систематизуються в бухгалтерському обліку. У свою чергу, інформація бухгалтерського обліку сприяє формуванню контрольних-аналітичних показників, що дозволяють оцінити ефективність функціонування господарюючого суб'єкта й визначити перспективи його розвитку. Як зазначає Р.П. Булига, «і вчора, і сьогодні, і завтра підставою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень були знання та інформація. Відсутність зацікавлених користувачів достовірної інформації стало однією з причин гучних корпоративних скандалів та економічних криз» [2].

При визначенні форматів планів і бюджетів слід визначитися з повним набором управлінської звітності, що формується в рамках управлінського обліку. Процес удосконалення інформаційної оснащеності є нескінченним, тому що зміни в організації, в системі бюджетування, в законодавчій і нормативній базі сприятимуть змінам у різних облікових системах, та відповідно буде вдосконалюватись інформаційна база контролю й аналізу виконання бюджетів. Отже, розуміючи ступінь суттєвості інформації, необхідно прагнути того, щоб змістовна частина інформації була достатньою, а не абсолютною.

Ринкові умови, конкурентне середовище вимагають значного розширення й поглиблення аналітичної інформації. Усе це зумовлює необхідність зіставлення бюджетних показників і фактичних результатів фінансово-господарської діяльності організації для встановлення відповідальності конкретних менеджерів за результати прийнятих ними рішень, а відповідно, формуванню обліково-аналітичного супроводу системи бюджетування організації. Враховуючи зазначене, виникає потреба розробки принципів та процедур контрольних-аналітичних

забезпечення бюджетування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Широке коло вітчизняних та зарубіжних фахівців, що займаються загальнотеоретичними і методологічними питаннями контролю й аналізу діяльності організації. Так питанням теорії, методології та постановки системи контролю й обліку присвячені праці наступних вчених: Р.П. Булиги [2], В.Б. Івашкевича [4], О.М. Островського, О.М. Кашаєва [5], С.Ф. Голова [7] та ін. Великий внесок у розвиток теорії, методології і практики економічного аналізу внесли науковці: І.А. Бланк [6], Р.С. Квасницька, С.О. Джерелейко [9], Г.А. Семенов, В.З. Бугай [10] та ін. Серед зарубіжних авторів необхідно відзначити праці А. Апчерча [3], Р.Л. Дафта [8] та ін. Питаннями економіки та управління підприємствами водного транспорту займаються: І.В. Качанов, А.Д. Молокович, С.А. Шавилков [1], І.І. Стрілок, В.В. Шкляр [11] та ін.

Однак, проблеми контрольно-аналітичного супроводження бюджетування викликають інтерес у дедалі більшого числа дослідників. Це пов'язано, перш за все, з тим, що повного вирішення завдань, що стоять перед бухгалтерською та аналітичною науками, немає, а в умовах невизначеності (фінансової кризи) питання інформаційного й аналітичного супроводу системи бюджетування господарюючих суб'єктів є найбільш актуальними.

Метою статті є визначення особливостей, видів контролю та аналітичних процедур, що забезпечують систему бюджетування.

Виклад основного матеріалу. Істотний вплив на постановку внутрішнього контролю та аналіз виконання бюджетів надає специфіка діяльності підприємств водного транспорту.

Важливою галуззю економіки України є водний транспорт. Необхідним чинником становлення України, в першу чергу, як морської держави є, насамперед, ефективне функціонування підприємств водної галузі, що в результаті призведе до розвитку транспортної галузі та економіки держави в цілому.

Серед особливостей воднотранспортної галузі слід виділити наступні: залежність від природно-кліматичних умов регіону; водний транспорт – як морський, так і річковий – використовується на далекі перевезення зовнішньоторговельних вантажів, перевезення масових вантажів і вантажів, що не вимагають термінової доставки; на підприємствах водного транспорту не виробляється нових матеріальних продуктів; водний транспорт є загальною умовою суспільного процесу виробництва; підприємства водного транспорту продовжують процес виробництва в сфері обігу і для сфери обігу; предметом праці на воднотранспортних підприємствах виступає товар, що перевозиться [1].

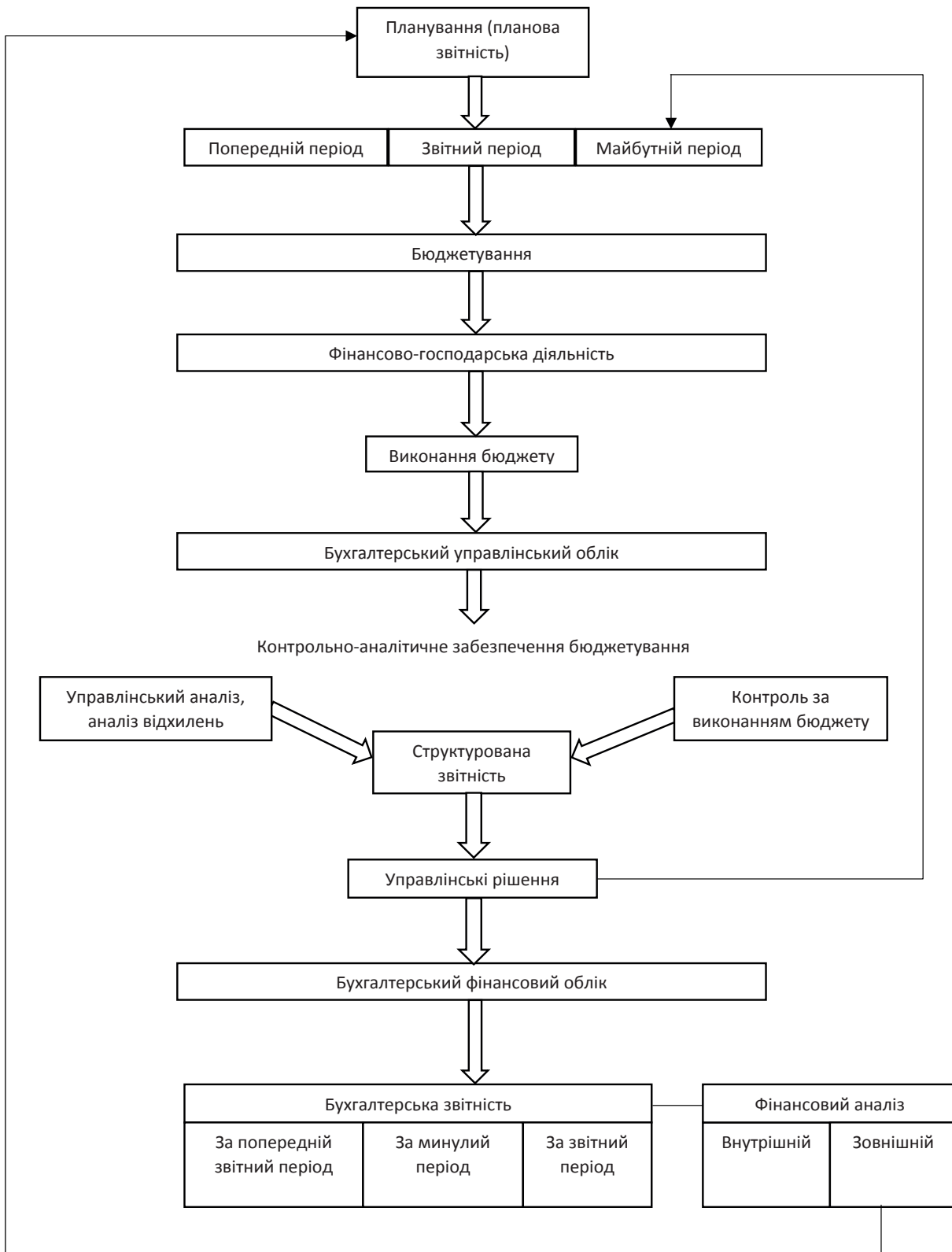


Рис. 1. Взаємозв'язок бюджетування з бухгалтерським обліком, контролем та аналізом
Джерело: розроблено автором.

На рисунку 1 розглянуто, як процес бюджетування включається в процес управління фінансово-господарською діяльністю водотранспортного підприємства і як він поєднується з бухгалтерським, фінансовим, управлінським обліком, контролем, аналізом. Для побудови обґрунтованої системи управлінського обліку підприємств водного транспорту необхідна наявність контрольної функції, яка забезпечується відділом внутрішнього контролю.

Види контролю (попередній, поточний і наступний) використовуються при оцінці виконання бюджетів, їх можна представити трьома групами (див. табл. 1).

Контроль та аналітичні процедури, що забезпечують систему бюджетування

<i>Види контролю</i>	<i>Зміст контрольних процедур</i>	<i>Період проведення контрольних процедур</i>	<i>Зв'язок з економічним аналізом</i>
1	2	3	4
Попередній	Оцінка ризиків, з якими стикається підприємство при виконанні планів, закладених у систему бюджетування. Формування оптимального бюджету закупівель і витрачання матеріально-виробничих витрат з мінімальними витратами по складуванню та витрачання. Побудова платіжних бюджетів, звіту про прибутки й збитки. Попередній контроль матеріальних, трудових, фінансових та інвестиційних ресурсів сприяє збалансованості між кількісними і якісними показниками операційних бюджетів.	Здійснюється на стадії формування бюджетів коли: плануються результати діяльності організації; розробляються варіанти збалансованості наявних у господарюючого суб'єкта ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових та інвестиційних).	Дозволяє проаналізувати ділову, професійну компетенцію і навички персоналу організації, які необхідні для виконання ними посадових обов'язків, що сприяють досягненню загальних стратегічних цілей підприємства.
Поточний	Контроль виконання бюджету, виявлення відхилень, визначення причин, відповідальних за відхилення для проведення коригувальних дій.	Використовує інформацію, формує в рамках управлінського обліку, що дозволяє оперативно контролювати виконання бюджетів та оцінити досягнуті результати по виконанню бюджету.	Дозволяє проаналізувати відхилення від планових параметрів при побудові бюджетів.
Наступний	Оцінка діяльності менеджерів та структурних підрозділів.	Наступний контроль проводиться по завершенні бюджетного процесу.	Аналіз ефективності прийнятих управлінських рішень та розроблення майбутніх напрямів діяльності підприємства.

Джерело: складено автором.

Особливістю контролю виконання бюджетів є:

1) якісний контроль, що забезпечує не лише порівняння результатів фінансово-господарської діяльності за кілька звітних періодів, але й забезпечує зіставлення даних за цінами, асортиментом та іншими показниками, що виявляє слабкі сторони в діяльності організації, які вимагають першочергового втручання з боку керівництва;

2) внутрішній контроль виконання бюджету дозволяє формувати реєстри відхилень та змін від нормативної бази й бюджетних статей. Багато великих підприємств водного транс-

порту регулярно при контролі виконання бюджетних статей щодо матеріальних, трудових та фінансових ресурсів проводить щоденний моніторинг дотримання встановлених норм і нормативів за центрами витрат і об'єктами калькулювання. Такий моніторинг дозволяє їм відстежувати й аналізувати причини виникнення відхилень та змін бюджету для розробки заходів щодо запобігання або згладжування виникаючих бюджетних відхилень;

3) функція внутрішнього контролю, при бюджетному підході до управління підприємством водного транспорту, сприяє досягненню найкращих результатів його діяльності у встановлені терміни й оптимізує матеріальні, трудові, фінансові та інвестиційні ресурси;

4) внутрішній контроль дає змогу визначити міру відповідальності конкретних менеджерів за результати прийнятих рішень і сприяє формуванню комплексної оцінки виконання робіт центрами відповідальності. Деталізація інформації по місцях формування витрат і центрами відповідальності підвищує ефективність результатів контрольно-аналітичної роботи, так як за допомогою такої деталізації формується інформація про результати діяльності окремих менеджерів, які приймають рішення на різних рівнях управління господарюючим суб'єктом. «Деталізація відхилень може допомогти виявити посадову особу, яка найкращим чином відреагує на зміну ситуації і виправить становище» [3, с. 647].

Виходячи зі специфіки діяльності підприємств водного транспорту, необхідно виділити наступні центри відповідальності: центр інвестицій, центру прибутку, центр витрат, центр надходжень і витрат, центр комерційних та управлінських витрат, центр податкових виплат. Дирекція по наданню послуг з перевезення виконує функцію центру витрат, до нього входять: відділ технічної експлуатації суден, відділ матеріально-технічного забезпечення, відділ перевезення пасажирів та відділ перевезення вантажів. Фінансова дирекція (фінансовий і планово-економічний відділ) та комерційна дирекція (маркетинговий, комерційний відділи й відділ реклами) виконує функцію центру надходжень і витрат (див. рис. 2).

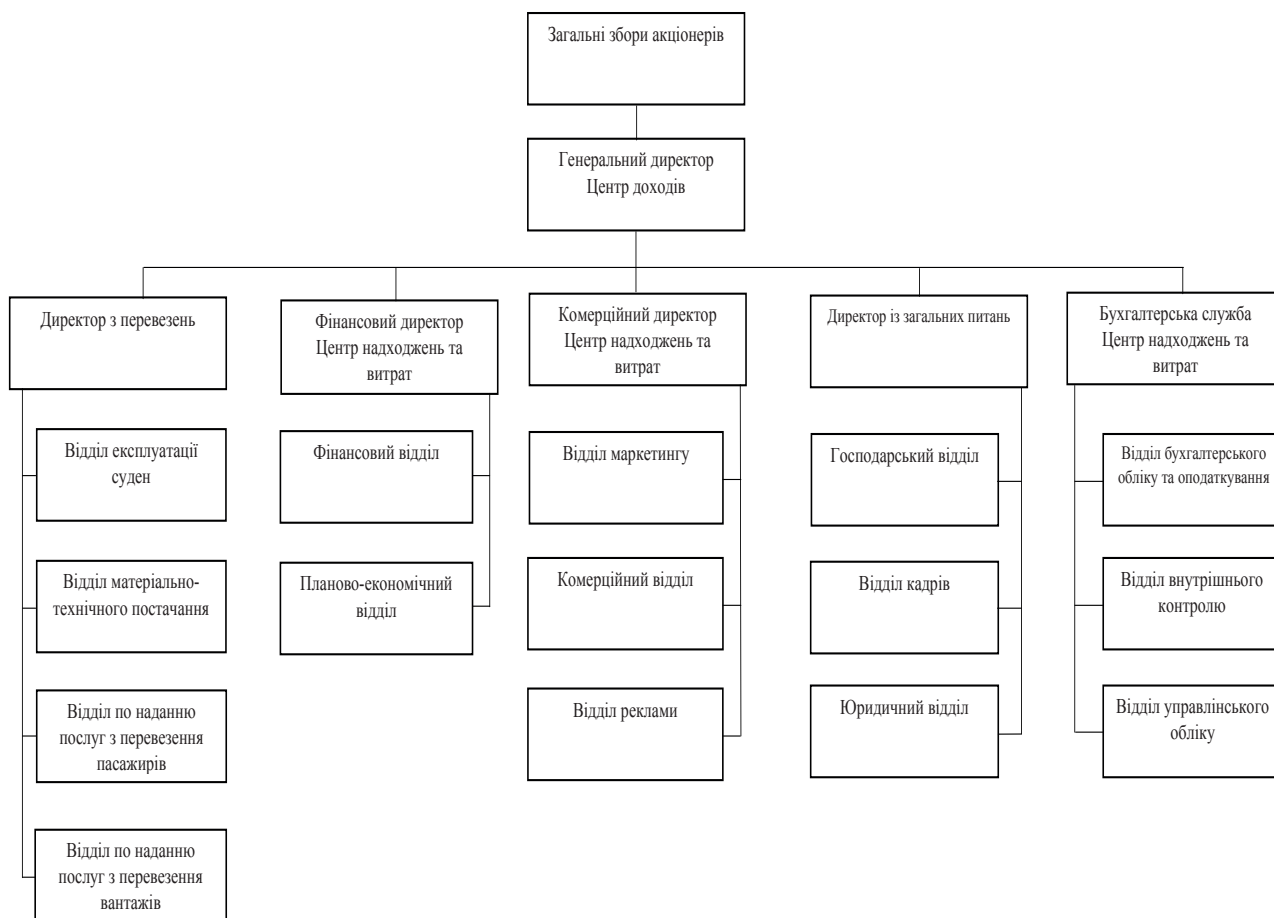


Рис. 2. Структура підприємства водного транспорту з виділеними центрами відповідальності

Джерело: розроблено автором.

Дирекція з загальних питань (господарський відділ, відділ управління персоналом, юридичний відділ) являє собою центр комерційних і управлінських витрат, а бухгалтерська служба (відділ бухгалтерського та податкового обліку, відділ внутрішнього контролю, відділ управлінського обліку) – центр податкових виплат.

Результати поточного й наступного контролю є основою для звітів по виконанню бюджетів. Ці звіти містять інформацію про: фактичні й бюджетні показники; про відхилення по ним; показники, підконтрольні менеджерів певного центру відповідальності; результати діяльності в розрізі попередніх періодів та різних підрозділів; кількість працюючих; відпрацьований час робітниками підприємства; ступеня завантаженості суден і т.і. Етапи формування звітності для внутрішнього контролю відображені на рис. 3.

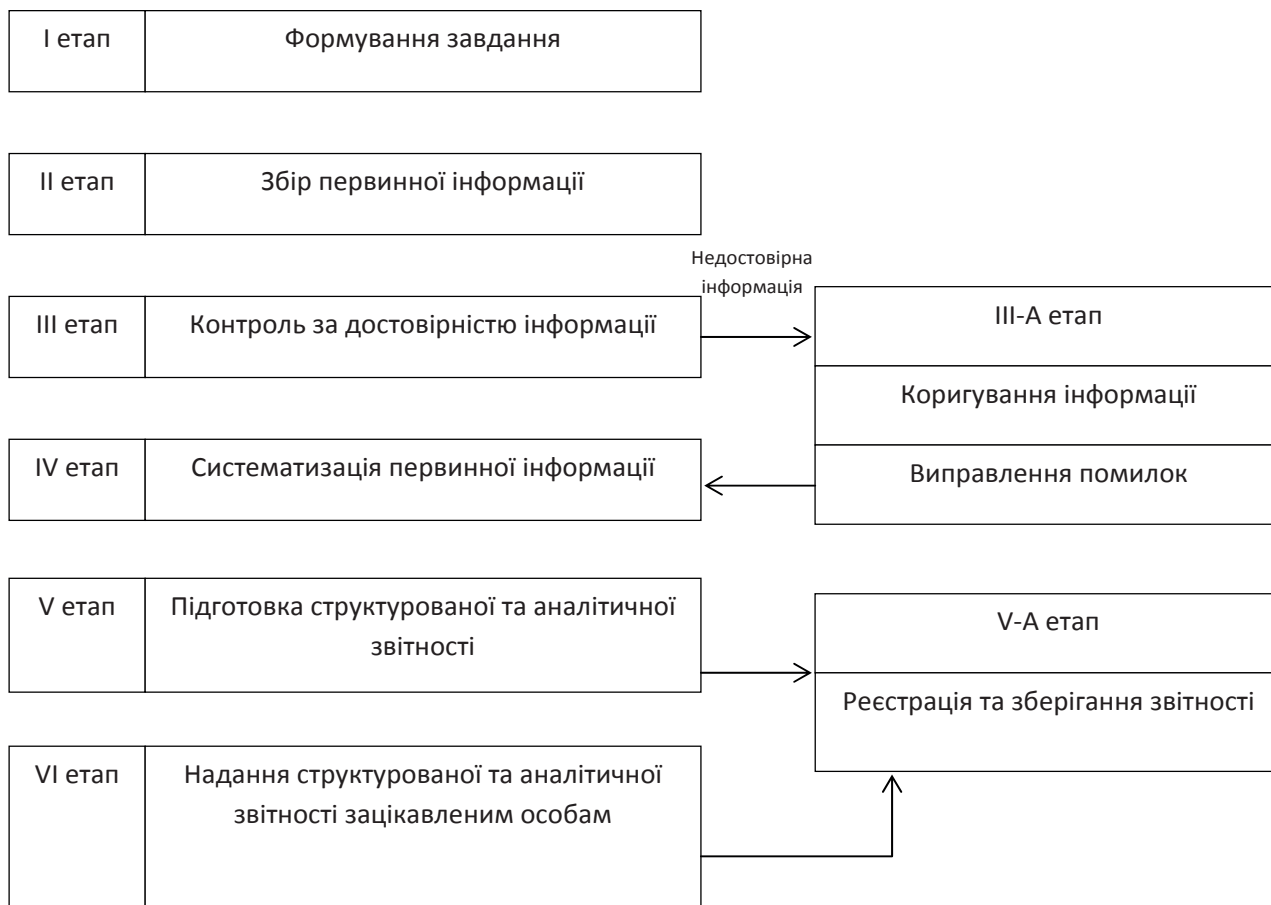


Рис. 3. Етапи формування звітності для внутрішнього контролю

Джерело: розроблено автором.

При формуванні такої звітності слід враховувати, що вона повинна бути зрозумілою менеджерам, які приймають рішення. Для наочності в ній необхідно складати графіки, виділяти важливу інформацію, звертаючи увагу керівництва на відносно невелику кількість показників, які яскраво характеризують процеси, що відбуваються в підприємстві. Така інформація повинна містити визначене число факторів, що відіграють вирішальну роль у досягненні цілей організації різних центрів відповідальності, які можуть змінюватись швидко і непередбачувано, істотно впливаючи на результати фінансово-господарської діяльності організації.

Якщо відсутня вірогідна, повна і своєчасна структурована звітність, то вирішення завдань, поставлених перед системою бюджетування організацій, не є можливим.

Структурована звітність сприятиме розв'язанню таких завдань з: проведення постійного моніторингу діяльності підприємств; виявлення недосконалості господарської діяльності; виявлення ознак, що попереджають можливі проблеми в майбутньому; формування облікової інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень; обґрунтування стратегічних пріоритетів розвитку підприємств водного транспорту.

Для аналізу виконання бюджетів традиційно використовують аналіз відхилень від планових параметрів, який дозволяє оперативно розробити та впровадити коригуючі елементи на об'єкт управління. Перевагою аналізу відхилень від планових параметрів є: економічність (для прийняття управлінського рішення менеджерів відповідного рівня достатньо знати відхилення та реагувати виключно на його величину, враховуючи зазначене; відсутня при цьому необхідність аналізувати всю інформацію щодо об'єкту управління); оперативність; адресність. Адресність відхилень важлива не лише тому, що вказує на причину, але й встановлює відповідальність за їх виявлення, що, в свою чергу, сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень та виробленню правильних дій. В.Б. Івашкевич вказує, що в управлінській звітності важливі «не абсолютні значення показників, а відхилення від заданих параметрів, їх включення не загалом по підприємству, а в розрізі його підрозділів та видів діяльності та не за підсумком, а по мірі виникнення відхилень» [4].

Як показує зарубіжна практика, інформація управлінського обліку, дозволяє аналізувати широке коло питань: конкурентоспроможність підприємства; ефективність витрат по наданню послуг з перевезення, як вантажів, так і пасажирів; ефективність роботи центрів відповідальності, центрів витрат, а також вибору інвестиційної та інноваційної стратегії; ефективність використання людського капіталу, мотивації працівників; внутрішню інтерпретацію фінансового стану та фінансових результатів підприємства; ефективність послуг перевезення.

Усі зазначені питання можна вирішити за допомогою показників, що використовуються для забезпечення аналітичних процедур у бюджетуванні (рис. 4).

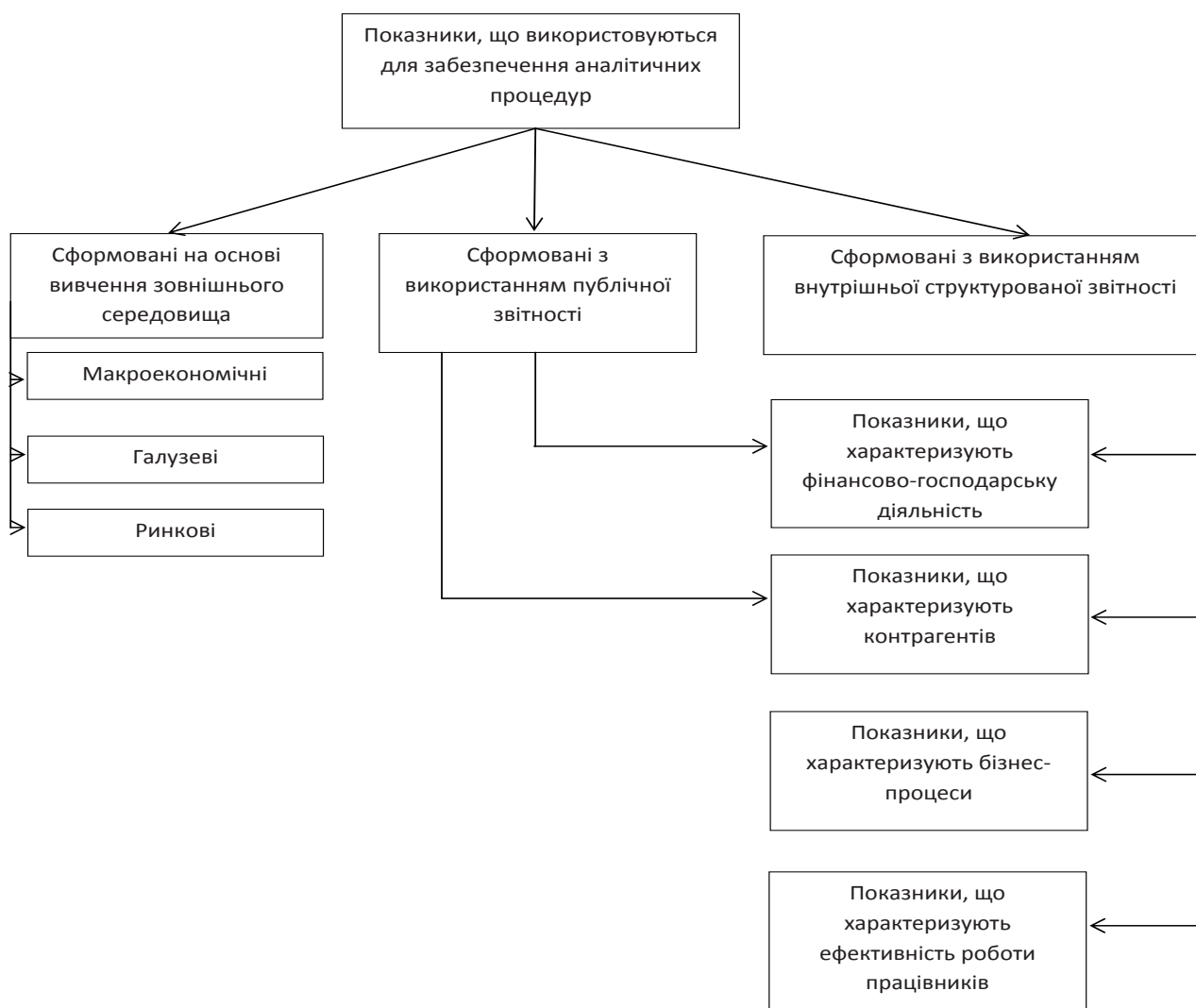


Рис. 4. Етапи формування звітності для внутрішнього контролю

Джерело: розроблено автором.

Фінансові показники характеризують ліквідність, фінансову стійкість, ділову активність організації. Показники бізнес-процесів необхідні для вибору виду діяльності, ресурсів для досягнення поставлених завдань перед підприємством. Показники, що характеризують контрагентів, відображають інформацію про об'єми продаж, надання послуг, динаміку конкуренції, структуру контрагентів, долі ринку по продажу своїх послуг. Показники, що характеризують персонал, визначають фактори, які сприяють збільшенню ефективності діяльності підприємства за рахунок підвищення кваліфікації персоналу, за рахунок зростання додаткової компетенції. Взаємозв'язок усіх вищенаведених чинників наведено на рис. 5. Такий взаємозв'язок дозволяє забезпечити прибутковість та фінансову стійкість підприємства водного транспорту.

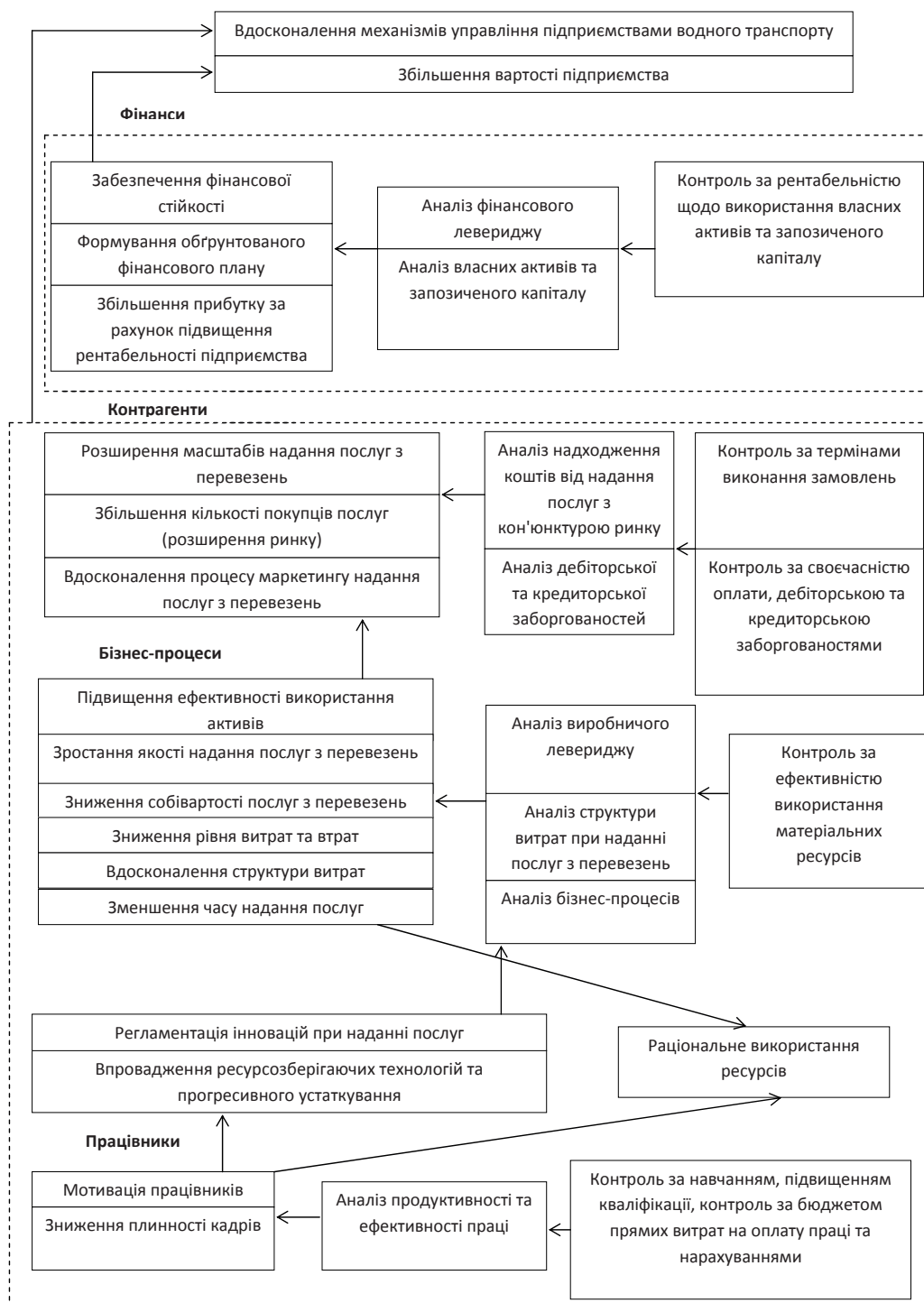


Рис. 5. Взаємозв'язок показників та факторів, що дозволяє забезпечити фінансову стійкість підприємства

Джерело: розроблено автором.

Висновки. У сучасних умовах господарювання бюджетування на підприємстві стає більш динамічною, гнучкою системою, яка перебуває в тісному зв'язку з економічними процесами в країні, оскільки бюджетування є початком втілення в життя стратегічного плану підприємства. Разом з тим бюджет підприємства має відображати оптимальні, найбільш ефективні рішення щодо керування та розвитку діяльності підприємства, адже лише завдяки професійному управлінню можна досягти успішності та процвітання підприємства. Таким чином, розроблення системи бюджетів на підприємстві дає змогу врахувати всі елементи прогнозів, сконцентрувавши їх у бюджеті про доходи та витрати. Тому питання бюджетування на підприємстві потребує подальшого вивчення й уточнення з урахуванням потреб сьогодення.

Список використаної літератури

1. Качанов И.В. Экономика водного транспорта: учебное пособие / И.В. Качанов, А.Д. Молокович, С.А. Шавилков. – Мн.: БНТУ, 2006. – 184 с.
2. Булыга Р.П. Бухгалтерско-аналитическое обеспечение системы управления в современных условиях / Р.П. Булыга // Информационно-аналитическое обеспечение управления: история и современность: Материалы научно-практической конференции. Ч. II. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ. – Тольятти: ПВГУС, 2009. – 216 с.
3. Апчерч А. Управленческий учёт: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой / А. Апчерч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт: Учеб. для вузов/ В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2006. – 618 с.
5. Островский О.М. О совершенствовании внутрихозяйственного бухгалтерского контроля / О.М. Островский, А.Н. Кашаев // Бухгалтерский учёт. – 1988. – № 6.
6. Бланк І.А. Фінансовий менеджмент / І.А. Бланк. – К. : Ніка-центр „Ельга”, 2000. – 527 с.
7. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2008. – 456 с.
8. Дафт Р.Л. Менеджмент : пер. с англ. / Р.Л. Дафт. – СПб. : Питер, 2009. – 829 с.
9. Квасницька Р.С. Концептуальні підходи до визначення поняття „бюджет підприємства” / Р.С. Квасницька, С.О. Джерелейко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – С. 30-33.
10. Семенов Г.А. Фінансове планування і управління на підприємствах: [навчальний посібник для студ. вищ. навч. закл.] / Г.А. Семенов, В.З. Бугай. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 432 с.
11. Стрілок І.І. Характеристика та сучасний стан підприємств водного транспорту / І.І. Стрілок, В.В. Шкляр // Водний транспорт. – 2013. – Вип. 1. – С. 102-107. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vodt_2013_1_20.pdf

*Yevtushevska O.A, a Postgraduate of Accounting and Auditing Department,
State University «Kyiv State Academy of Water Transport
named after Hetman P.K.Sahaydachnoho»;
a senior lecturer of the Finance and Financial Security Department,
Ukrainian State University of Finance and International Trade*

INTERNAL CONTROL OVER BUDGET EXECUTION ENTERPRISES WATER TRANSPORT UKRAINE

Abstract. In the article the essence of management accounting and budgeting water transport enterprises. As part of management accounting is allocated a separate element of an information system that serves as the basis for budgeting. The article presents the principles of management accounting information system of budgeting, considered centers of financial responsibility, as part of

financial and economic activity. Investigated and singled features of monitoring budget execution. The article reflects the inclusion of the budgeting process in the management of financial and economic activity of water-transport company and a combination of accounting, financial and management accounting, control and analysis.

Also, we investigate the types of control, the control procedures during their execution and communication of recent economic analysis. Highlight responsibility centers in the structure of the company, based on the specific water-transport companies. The article defines the parameters used for analytical procedures in budgeting.

Keywords: *budgeting system organizations, management accounting, water-transport companies, structured reporting.*

References

1. Kachanov I.V. *Ekonomika vodnogo transporta: uchebnoe posobie* / I.V. Kachanov, A.D. Molokovich, S.A. Shavilkov. – Mn.: BNTU, 2006. – 184 s.
2. Bulyga R.P. *Buhgaltersko-analiticheskoe obespechenie sistemy upravleniya v sovremennykh usloviyakh // Informacionno-analiticheskoe obespechenie upravleniya: istoriya i sovremennost': Materialy nauchno-prakticheskoy konferencii. Ch.II.* – M.: Finansovaya akademiya pri Pravitel'stve RF. – Tol'yatti: PVGUS, 2009. – 216 s.
3. Apcherch A. *Upravlencheskij uchet: principy i praktika: Per. s angl. / Pod red. Ya.V. Sokolova, I.A. Smirnovoj.* – M.: Finansy i statistika, 2002. – 952 s.
4. Ivashkevich V.B. *Buhgalterskij upravlencheskij uchet: Ucheb. dlya vuzov.* – M.: Yurist, 2006. – 618 s.
5. Ostrovskij O.M. *O sovershenstvovanii vnutrihozyajstvennogo buhgalterskogo kontrolya / O.M. Ostrovskij, A.N. Kashaev // Buhgalteskij uchet.* – 1988. – № 6.
6. Blank I.A. *Finansovij menedzhment / I.A. Blank.* – K. : Nika-centr „El'ga», 2000. – 527 s.
7. Golov S.F. *Upravlins'kij oblik / S.F. Golov.* – K. : Libra, 2008. – 456 s.
8. Daft R.L. *Menenedzhment : per. s angl. / R.L. Daft.* – SPb. : Piter, 2009. – 829 s.
9. Kvasnic'ka R.S. *Konceptual'ni pidhodi do viznachennya ponyattya „byudzhnet pidprijemstva» / R.S. Kvasnic'ka, S.O. Dzherelejko // Visnik Hmel'nic'kogo nacional'nogo universitetu.* – 2010. – № 1. – S. 30-33.
10. Semenov G.A. *Finansove planuvannya i upravlinnya na pidpriemstvah: [navchal'nij posibnik dlya stud. visch. navch. zakl.] / G.A. Semenov, V.Z. Bugaj.* – K.: Centr uchbovoї literaturi, 2007. – 432 s..
11. Strilok I.I. *Kharakterystyka ta suchasnyj stan pidprijemstv vodnogo transportu / I.I. Strilok, V.V. Shkliar // Vodnyj transport.* – 2013. – Vyp. 1. – S. 102-107. – Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vodt_2013_1_20.pdf

*Евтушевская О.А., аспирантка кафедры учёта и аудита
ГВУЗ «Киевская государственная академия водного транспорта
имени гетмана Петра Конашевича-Сагайдачного»,
старший преподаватель кафедры финансов и финансовой безопасности
Украинского государственного университета финансов и международной торговли*

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ИСПОЛНЕНИЕМ БЮДЖЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЯМИ ВОДНОГО ТРАНСПОРТА УКРАИНЫ

Аннотация. *В статье рассматривается сущность системы управленческого учёта и бюджетирования на предприятиях водного транспорта. В рамках управленческого учёта выделяется отдельным элементом информационная система, служащая основой для системы бюджетирования. Приводятся принципы организации информационной системы управ-*

ленческого учёта бюджетирования, рассматриваются центры финансовой ответственности, в части проведения финансово-хозяйственной деятельности. Исследованы и выделены особенности проведения контроля исполнения бюджетов. В статье отражено включение процесса бюджетирования в процесс управления финансово-хозяйственной деятельностью воднотранспортного предприятия и их сочетание с бухгалтерским, финансовым, управленческим учётом, контролем и анализом.

Также исследуются виды контроля, содержание контрольных процедур, период их проведения и связь последних с экономическим анализом. Выделены центры ответственности в структуре предприятия, исходя из специфики воднотранспортных предприятий. В статье определены показатели, используемые для обеспечения аналитических процедур в бюджетировании.

Ключевые слова: система бюджетирования организаций, управленческий учёт, предприятия водного транспорта, структурированная отчётность.