

Бюджетне планування як складова системи інтегрованого обліку

Шевченко Л.Я.

кандидат економічних наук, доцент,
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

У статті розглянуто сутність інтегрованого обліку, досліджено теоретичні питання формування бюджетного планування як складової системи інтегрованого обліку. Звернено увагу на те, що серед основних функцій системи планування і бюджетування можна виділити наступні: планування та координація – основні функції системи планування; прийняття рішень і делегування повноважень; оцінка діяльності; оцінка та переоцінка тенденцій; взаємодія та мотивація персоналу; контроль і аналіз.

Ключові слова: бюджетування, інтеграція, інтегрований облік, контроль, управлінські рішення.

Шевченко Л.Я. БЮДЖЕТНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ КАК СОСТАВНАЯ СИСТЕМЫ ИНТЕГРИРОВАННОГО УЧЕТА

В статье рассмотрена сущность интегрированного учета, исследованы теоретические вопросы формирования бюджетного планирования как составной системы интегрированного учета. Обращено внимание на то, что среди основных функций системы планирования и бюджетирования можно выделить следующие: планирование и координация – основные функции системы планирования; принятие решений и делегирование полномочий; оценка деятельности; оценка и переоценка тенденций; взаимодействие и мотивация персонала; контроль и анализ.

Ключевые слова: бюджетирование, интеграция, интегрированный учет, контроль, управленческие решения.

Shevchenko L.Y. BUDGETARY PLANNING AS CONSTITUENT OF THE SYSTEM OF THE INTEGRATED ACCOUNT

Essence of the integrated account is considered in the article, the theoretical questions of forming of the budgetary planning are investigated as a component system of the integrated account. Paid attention to that among the basic functions of the system of planning and budgeting it is possible to distinguish the following: planning and coordination is basic functions of the planning system; making decision and delegation of plenary powers; estimation of activity; estimation and overvalue of tendencies; co-operation and motivation of personnel; control and analysis.

Keywords: budgeting, integration, integrated account, control, administrative decisions.

Постановка проблеми. Планування – процес опису варіантів дій, які можуть бути здійснені в майбутньому. Воно служить початком всякої цілеспрямованої економічної діяльності, тобто це перший і найбільш важливий етап процесу управління. На підставі складених планів здійснюватиметься надалі вся діяльність підприємства. На жаль, до цього часу на більшості підприємств планування і облік роз'єднані, ними займаються різні структури підприємства. Інтегрований облік дає можливість поєднати ці процеси з ціллю прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розвитку методології інтегрованого обліку з різних позицій досліджували закордонні та вітчизняні вчені. Серед вітчизняних вчених цим проблемам приділяли увагу М. А. Вахрушина [1], Ф. Ф. Бутинець [8], серед зарубіжних О. І. Кольвах [3], та інші. Дослідження цих науковців заклали потужний мето-

дологічний фундамент розвитку вітчизняної системи обліку, але питання застосування концепції інтегрованого обліку суб'єктами господарювання висвітлені недостатньо.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є розробка методу формування концептуальних засад створення системи бюджетного планування як складової інтегрованого обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підготовка загальної інформації для управління становить предмет інтегрованого обліку, який в західному трактуванні включає в себе чотири основні елементи: бюджетне планування, ціноутворення, аналіз прибутків і витрат, звіти з поточної діяльності.

Основним компонентом системи інтегрованого обліку є система формування бюджетів і планів виробництва. Для створення системи виробничих планів і програм служить система вимірювання фактичних результатів і виявлення відмінностей між виконанням вироб-

ничих програм і планованими показниками. Тобто без даних обліку не можна планувати майбутнього.

Плани можуть розглядатися як якісь стратегічні основи майбутнього підприємства; як графіки випуску продукції в рамках здійснення спеціальних програм підвищення продуктивності; як спосіб тимчасової розбивки діяльності. Більшість виробничих планів періодичні, тобто, розраховані і відображають діяльність підприємства в певному часовому проміжку (тиждень, місяць, квартал, півріччя, рік). Періодичні плани складаються на основі ряду передбачуваних фінансових розрахунків або бюджетів.

Як і в будь-якій управлінській системі, одним з важливих (якщо не найважливішим) елементів системи бюджетування і обліку є люди, а точніше – управлінські працівники, що формують плани, ведуть облік їх виконання, здійснюють контроль. Для того, щоб управлінці та фахівці могли ефективно взаємодіяти один з одним, їх робота повинна бути певним чином організована.

При використанні принципу «зверху – донизу» бюджет складається виходячи з цільових параметрів, намічених керівництвом підприємства. За досягнення встановлених показників у таких випадках відповідають керівники нижчестоячих ланок, які часто не мають чіткого уявлення, на підставі чого ці показники сформовані (саме в цьому полягає недолік такого планування). Але можливий і зворотний підхід, коли підрозділи самі формують свої плани і передають їх «нагору», і вже на цій основі керівництво визначає фінансові цілі всього підприємства. Тому в багатьох підприємствах застосовується комбінований підхід: спочатку визначають загальні цілі, що випливають з стратегії підприємства і ринкових прогнозів (за принципом «зверху – донизу»), а вже потім складають реальний бюджет (за принципом «знизу – догори»).

Питання організації бюджетування знаходяться в центрі уваги не тільки фінансистів-практиків бухгалтерів, а й розроблювачів автоматизованих систем планування і бюджетування. При цьому завдання останніх – зробити так, щоб комп'ютерна система не тільки забезпечувала розрахунки, а й допомагала керівникові бюджетного процесу сформувати адекватне організаційне середовище.

Крім того, інформаційна система повинна дозволяти описувати різні групи користувачів, визначивши для кожної з них ступінь деталізації даних і рівень доступу до інформації.

В якості таких груп можуть виступати планово-економічний відділ, фінансовий відділ, служби виробництва, постачання і продажів, віддалені підрозділи і т.д. Для кожного користувача слід чітко визначитися з ділянкою діяльності, включаючи список осіб, від яких він отримує вихідну інформацію, і тих, кому він передає результати своєї роботи. При цьому будь-який співробітник повинен мати можливість додавати коментарі до бюджетних рядків і документувати свої дії. Зрозуміло, що при цьому кожен фахівець отримує доступ до інформації в суворій відповідності з визначеними йому правами.

Ієрархія планування визначається фінансово-бухгалтерською структурою підприємства, тобто сукупністю і ієрархією центрів фінансової відповідальності (ЦФВ). Для опису такої структури в системі використовується спеціальний аналітичний напрям – «Об'єкти».

Об'єкт створюється для кожного центру фінансової відповідальності підприємства або групи ЦФВ, що беруть участь у процесі планування. Оскільки аналітичні напрямки (в тому числі і напрям «Об'єкти») допускають ієрархічне представлення, у системі можна описати відносини підлеглості з урахуванням фінансово-бухгалтерської структури підприємства. При цьому можна зазначити будь-яку доречну інформацію, наприклад, географічні регіони, відділи або філії.

Нарешті, останнє, про що не можна не згадати при обговоренні організаційних аспектів, – це система безпеки. Дане питання було актуальним завжди, особливо коли мова заходить про інформацію особливої важливості, що використовується для прийняття доленосних для підприємства рішень.

У серйозних системах бюджетування є розвинені засоби захисту інформації, що дозволяють встановити права доступу (і, відповідно, відповідальність за окремі ділянки планування і обліку) кожному користувачеві. При цьому захист можна встановити для самих різних елементів системи: рахунків, об'єктів, сценаріїв, версій, форм введення даних, аналітичних напрямків, бізнес-правил. Все це дозволяє створити систему безпеки, що відповідає складному завданню організації бюджетного процесу у великому підприємстві.

Ще один психологічний момент – мобілізуюча функція бюджету і його роль у мотивації персоналу. В ідеалі бюджет (як і будь-який план) повинен бути досить напруженим, а особисті вигоди співробітників повинні бути ув'язані з досягнутими результатами. Оби-

дві крайності малоефективні: якщо бюджет занадто легкий для виконання, то співробітникам не потрібно використовувати всі свої потенційні можливості (хоча сам план, звичайно ж, буде виконаний і навіть перевиконаний), а якщо бюджетні показники будуть суттєво завищені, то такий бюджет буде просто ігноруватися як бажана, але явно недосяжна мета.

Аналогічні міркування справедливі при вирішенні питання про те, якою мірою показники виконання бюджету повинні застосовуватися для персональної оцінки діяльності кожного менеджера. Якщо бюджет використовується для оцінки діяльності та мотивації персоналу, виникає ризик виникнення конфліктних ситуацій, адже в цьому випадку менеджеру пропонується самому взяти участь у складанні «правил гри» і в установці критеріїв, за якими згодом будуть судити про його роботу. У цьому випадку у менеджера виникає спокуса свідомо занижити бюджетні показники і зробити все можливе, щоб обґрунтувати справедливість настільки занижених оцінок.

Втім, жоден план не може претендувати на стовідсоткову об'єктивність. Більше того, упередженість в оцінці бюджетних показників іноді відіграє і позитивну роль. Наприклад, керівник служби маркетингу може спланувати свої витрати виходячи з оптимістичної (тобто завищеної) оцінки продажів. Такі оцінки напевно будуть конфліктувати з показниками, представленими менеджерами з продаж, але саме ці диспропорції дадуть привід для роздумів керівнику вищої ланки, який курирує розвиток бізнесу.

Таким чином, бюджетне планування, як і будь-який інструмент управління, має свої обмеження і недоліки, що анітрохи не применшує його ролі в системі корпоративного управління. Стратегічний бізнес-план, представляє собою найбільш загальний план розвитку бізнесу.

На жаль, такої бажаної гармонії вдається досягти не завжди: далеко не всі підприємства застосовують плани високого рівня у своїй управлінській практиці. Найчастіше такі плани формуються, але реально не застосовуються або використовуються формально. Тому основне навантаження переноситься на детальні операційні плани, які в результаті виявляються перевантаженими, неузгодженими і, в кінцевому рахунку, малоефективними. Причина цього, як правило, полягає у відсутності методології узгодження планів різних рівнів, а також інструментів, що дозволя-

ють забезпечити практичну реалізацію управлінських методик.

Інший поширений недолік – недостатня взаємоув'язка планів, в результаті чого зусилля різних служб (маркетинг, продажі, виробництво, постачання) виявляються недостатньо скоординованими.

Під корпоративним бюджетом звичайно розуміють комплексний план діяльності підприємства, що виражається у фінансових показниках (статтях) і охоплює певний інтервал часу. Відповідно, під бюджетуванням розуміється вся сукупність управлінських процесів, що забезпечують життєвий цикл бюджету. У це поняття входить розробка бюджету (включаючи погодження та затвердження), контроль його виконання (оцінка відповідності плану і факту), а також аналіз причин відхилень фактичних даних від планових. Таким чином, бюджетування включає в себе два основних елементи: планування і контроль.

Справа в тому, що бюджетування іноді розуміють у вузькому сенсі цього слова, маючи на увазі певну методичку або відповідну комп'ютерну програму. І не дивно, що при постановці та впровадженні системи бюджетування належну увагу не завжди приділяють самому головному елементу будь-якої системи управління – людині, що приймає рішення. Крім того, важливу роль відіграють і організаційні принципи (бізнес-процеси), в рамках яких взаємодіють люди та інформаційні системи. Звідси, система бюджетування (як і будь-яка інша система управління) – це комплексне поняття, яке включає в себе відразу кілька елементів: методологію, персонал, процеси управління, а також відповідну інформаційну систему.

Висновки та пропозиції. Отже, методологія бюджетування виходить з того, щоб на основі довгострокових цілей визначити напрямки, в якому підприємству слід рухатися, а також конкретні кроки в цьому напрямку. При цьому зазвичай виникають наступні питання: чого ми хочемо досягти (цілі розвитку); як це зробити (стратегія розвитку); які ресурси для цього будуть потрібні; наскільки успішно відбувається наш розвиток в порівнянні з планом.

Будучи комплексними управлінськими процесами, планування та бюджетування роблять комплексний вплив на систему корпоративного управління. Серед основних функцій системи планування і бюджетування можна виділити наступні: планування та координація – основні функції системи планування; прийняття рішень і делегування повноважень;

оцінка діяльності; оцінка та переоцінка тенденцій; взаємодія та мотивація персоналу; контроль і аналіз.

Показники виконання планів можуть служити однією з характеристик поточної позиції підприємства і якості бізнесу. Досягнення

запланованих показників і відсутність негативних відхилень факту від плану свідчать про стабільність і стійкість. І, навпаки, суттєві відхилення факту від плану говорять або про недосконалість системи планування, або про недостатню передбачуваність самого бізнесу.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Вахрушина М.А. Управленческий анализ. – М. : Омега-Л. – 2004. – 126 с.
2. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. – 2003. – 540 с.
3. Кольвах О.И. Компьютерная бухгалтерия для всех. Ростов н/Д: Издательство «Феникс». – 1996. – 124 с.
4. Кондраков Н.П. Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М. – 2007. – 306 с.
5. Кузнецова Л. Развитие бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга: теория, методология, практика : дис. ... д.э.н.: 08.00.12 / Кузнецова Лилия Николаевна. – Ростов-на-Дону, 2005. – 480 с.
6. Райан Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Стратегический учет для руководителя. – М.: Аудит: ЮНИТИ. – 1998. – 30 с.
7. Стиглиц Дж.Е. Информация и смена парадигмы в экономической науке. – М. : Мысль. – 2005. – 538 с.
8. Сучасний бухгалтерський облік і контроль: проблеми розвитку: монографія / під ред. проф. Бутинця. – Житомир. ПП «Рута» – 2014. – 42 с.
9. Фёдорова Г.В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита: учеб. пособие / Г.В. Фёдорова. – 3-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008. – 153 с.
10. Хорин А.Н. О практическом значении классификаций в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – №4. – 2002. – С. 56–69.
11. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Методы управления себестоимостью и анализа затрат / Пер. с англ. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 344 с.