

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ
КРЕМЕНЧУЦЬКИЙ ЛЬОТНИЙ КОЛЕДЖ**

Циклова комісія економіки та управління

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ

**з навчальної дисципліни «Управлінський облік»
обов'язковий компонент
освітньо-професійної програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти**

Облік і аудит

За темою № 10 - Бюджетування і контроль

Харків 2021

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 23.09.21 № 8

СХВАЛЕНО

Методичною радою
Кременчуцького льотного
коледжу Харківського
національного університету
внутрішніх справ
Протокол від 22.09.21 № 2

ПОГОДЖЕНО

Секцією науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та соціально-
економічних дисциплін
Протокол від 22.09.21 № 8

Розглянуто на засіданні циклової комісії економіки та управління, протокол від
31.08.2021 № 1

Розробники: викладач циклової комісії економіки та управління, к.е.н.,
спеціаліст вищої категорії, викладач - методист, Пушкар О. І.

Рецензенти:

1. Голова циклової комісії економіки та управління КЛК ХНУВС, к.е.н.,
спеціаліст вищої категорії, викладач-методист Цимбалістова О.А.
2. Професор кафедри бізнес адміністрування, маркетингу і туризму
Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського,
д.е.н., професор Дружиніна В.В.

План лекції:

- 10.1. Бюджет як інструмент системи управлінського контролю
- 10.2. Види і форми бюджетів
- 10.3. Порядок складання і призначення бюджетів
- 10.4. Бюджетний баланс
- 10.5. Призначення і порядок складання гнучких бюджетів
- 10.6. Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету

Рекомендована література:

Основна:

- 1.1 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV
- 1.2 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999р. №318
- 1.3 Садовська І.Б., Божидарник Т.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2013
- 1.4 Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: Підручник. - К.: Центр учбової літератури, 2012

Додаткова

- 2.1 Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2009
- 2.2 Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. - К.: Скарб, 2006
- 2.3 Лень В.С. Управлінський облік: Навчальний посібник. - К.: «Знання - Прес», 2006
- 2.4 Нападовська Л.В. Управлінський облік. - К.: КНТУ, 2008

Інформаційні ресурси в Інтернеті:

- 1. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/a#Find>
- 2. Всеукраїнська професійна газета «Все про бухгалтерський облік». Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr>
- 3. Видавнича група «Баланс клуб». Режим доступу: <https://balance.ua/ua/news/>

Текст лекції:

10.1. Бюджет як інструмент системи управлінського контролю

Головний зміст бюджетування зводиться до підвищення фінансово-економічної ефективності і фінансової стійкості підприємства шляхом координації зусиль усіх підрозділів підприємства на досягнення кінцевого результату.

Бюджет (кошторис) – це фінансовий документ, створений до виконання передбачуваних дій, це прогноз майбутніх фінансових операцій.

Бюджет показує плановану величину доходу, якої підприємство планує досягнути, витрати, що мають бути здійснені протягом цього періоду та капітал, який необхідно залучити для досягнення мети підприємства.

Основні функції системи бюджетування:

- а) розроблення планових фінансово-економічних цілей;
- б) контроль за досягненням планових цілей;
- в) аналіз та дослідження причин відхилення;
- г) коригування планів.

Завдання процесу бюджетування:

- 1. Збільшення поінформованості керівництва підприємства та окремих структурних підрозділів щодо зовнішнього економічного середовища;
- 2. Попередження про можливі проблеми;
- 3. Координування діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства;
- 4. Оцінка отриманих результатів за встановленими критеріями;
- 5. Здійснення контролю для своєчасного вжиття коригуючих заходів.

Бюджетування - процес підготовки окремих бюджетів, на основі оцінки майбутніх результатів операцій зі різними альтернативними рішеннями.

Цілі складання бюджетів такі:

- 1. Розроблення концепцій ведення бізнесу на певний період;
- 2. Оптимізація витрат і прибутку підприємства;
- 3. Координація;
- 4. Комунікація – доведення планів до керівників різних рівнів;
- 5. Мотивація керівників для досягнення цілей організації;
- 6. Контроль і оцінка ефективності роботи керівників на місцях;
- 7. Виявлення потреб у грошових ресурсах і оптимізація фінансових потоків.

10.2. Види і форми бюджетів

Бюджети в широкому розумінні цього слова поділяють на 2 основних види: поточні (операційні) бюджети, що відображають поточну (виробничу) діяльність підприємства, та фінансовий бюджет, що є прогнозом фінансової звітності.

Залежно від намічених завдань розрізняють також бюджети:

- генеральні та часткові;
- гнучкі й статичні.

Бюджет, що охоплює загальну діяльність підприємства – **генеральний (загальний) бюджет**.

Мета генерального бюджету – підсумувати кошториси й плани різних підрозділів підприємства (часткові бюджети).

Генеральний бюджет складається з двох частин: - операційного та фінансового бюджетів.

Статичний бюджет - бюджет організації, розрахований на конкретний рівень ділової активності. Доходи й витрати планують з огляду на один рівень реалізації. Всі бюджети, що належать до генерального бюджету, статичні.

Гнучкий бюджет – бюджет, що складають не для конкретного рівня ділової активності, а для певного його діапазону, тобто передбачають кілька альтернативних варіантів обсягу реалізації. Гнучкий бюджет ураховує зміну витрат залежно від зміни рівня реалізації, вона є динамічною базою для порівняння досягнутих результатів із запланованими показниками.

В основі складання гнучкого бюджету – поділ витрат на змінні і постійні. Якщо в статичному бюджеті витрати планують, то в гнучкому бюджеті їх розраховують.

Для змінних витрат визначають норму, розраховуючи на одиницю продукції, тобто встановлюють розмір питомих змінних витрат. На основі цих норм у гнучкому бюджеті визначають загальну суму змінних витрат залежно від рівня реалізації.

На відміну від фінансової звітності, форми бюджетів не стандартизовані, їх структура залежить від об'єкта планування, розміру організації й ступеня кваліфікації розробників.

Види бюджетів:

1. За колом охоплення операцій підприємства та рівнем відповідальності:

- функціональний;
- зведений;

2. За призначенням:

- операційний;
- фінансовий;
- бюджет капітальних інвестицій;

3. За часовою ознакою:

- короткотерміновий;
- довготерміновий;

4. За методикою складання:

- статичний і гнучкий;
- «зверху вниз» та «знизу вверх»;
- з нульовим рівнем і спадкоємні;
- постатейний.

Функціональні бюджети – це окремі складові зведеного бюджету, що стосується відповідальності окремого менеджера.

Зведений бюджет – узагальнюючий план роботи підприємства, що відображає майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду.

Операційний бюджет – сукупність бюджетів, що відображає доходи та витрати підприємства.

Фінансові бюджети – сукупність бюджетів, що містять інформацію про заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

Бюджет капітальних інвестицій – відображає потреби підприємства у капітальних інвестиціях та величину коштів, необхідних для їх здійснення.

Статичні і гнучкі бюджети, у першому випадку цифри перебувають поза залежністю від обсягів виробництва, в другому – витрати, як правило залежать від параметра, що характеризує обсяг виробництва.

Бюджети «зверху вниз» та «знизу вверх». Вибір залежить від вихідних передумов до складання бюджету.

Бюджети з нульовим рівнем і спадкоємні бюджети. Перший варіант – бюджет складають з нуля, другий – до бюджету вносять корективи, що відображають поточні зміни.

Постатейні бюджети передбачають тверде обмеження суми за кожною окремою статтею витрат без можливості перенесення в іншу статтю.

10.3. Порядок складання і призначення бюджетів

В процесі складання бюджетів підприємства застосовують різні підходи:

1. Найчастіше бюджети вважають статичними, тобто такими, що відображають майбутні операції на чітко визначений термін та рівень діяльності.

2. Формування так званих безперервних бюджетів. Цей підхід подовжує часовий горизонт планування у міру закінчення звітних періодів, протягом виконання бюджету в звітному місяці (кварталі), нові бюджети на місяць (квартал) постійно додають до наявного бюджету після його закінчення так, щоб кожного разу був наявний бюджет складений на рік. Це дає змогу прогнозувати майбутні відхилення і вживати необхідних заходів для їх попередження.

Відомо багато різних схем організації технології бюджетування на підприємстві. Проте у кожній із цих схем має бути обов'язковий елемент фінансового планування і контролю пов'язаний із описом і аналізом діючої на даний момент системи бюджетування.

Управління підприємством потребує чіткого визначення цілей або бажаних результатів роботи, формування реальних програм їх досягнення та чіткої оцінки параметрів роботи вимірюванням конкретних результатів на різних етапах досягнення намічених цілей.

Як управлінська технологія бюджетування має 3 складові:

1) Технологія бюджетування, яка спрямована на визначення мети і завдань цього процесу, розроблення видів та форматів бюджетів, становлення методики консолідації бюджетів різних рівнів, накреслення принципів бюджетування.

2) Організація бюджетування, пов'язує його технологію з організаційною структурою підприємства, формалізує процедури складання бюджетів їх подання та і узгодження, нагромадження і опрацювання даних про опрацювання бюджетів, встановлює розподіл обов'язків між посадовими особами в бюджетному процесі, визначає графік документообороту, розробляє систему внутрішніх організаційно розпорядчих і нормативних документів.

3) Автоматизація фінансових розрахунків. Передбачає не тільки складання фінансових прогнозів але й організацію так званого суцільного управлінського обліку в рамках будь-якого часу можна одержувати оперативну інформацію про хід виконання прийнятих бюджетів (про рух грошових коштів, рівень витрат і структуру собівартості, фінансові результати тощо).

Окрім цього автоматизація дає можливість отримувати цю інформацію за окремими видами господарської діяльності підприємства або за його структурними підрозділами.

Організація бюджетного процесу безпосередньо залежить від роботи бюджетного комітету, що формується з представників вищої ланки керівництва та зовнішніх консультантів.

Він виконує такі функції:

1. Перевірку стратегічних планів;
2. Формування операційних бюджетів на базі стратегічних планів;
3. Формування функціональних бюджетів;
4. Складання зведеного бюджету;
5. Аналіз суттєвих відхилень;
6. Здійснення необхідних коригувань, щодо діяльності підприємства;
7. Консультування виконавців бюджетів;
8. Вирішення конфліктів інтересів;
9. Встановлення сфери відповідальності керівників підрозділу.

План дій із організації бюджетування:

1. Формування цілей і завдань бюджетування відповідно до специфіки бізнесу компанії;
2. Визначення принципів бюджетування компанії;
3. Затвердження методологічних засад бюджетування на підприємстві;
4. Аналіз фінансової структури;
5. Визначення видів бюджету;
6. Визначення бюджетних форматів;
7. Затвердження бюджетного регламенту;
8. Розподіл функцій апарату управління;
9. Складання графіка документообігу;
10. Автоматизація бюджетування.

Генеральний бюджет підприємства складається з операційних бюджетів та фінансових бюджетів.

До операційних бюджетів відносять наступні бюджети:

а) бюджет реалізації (продажу), має відображати обсяг реалізації продукції в натуральних і вартісних показниках за рік (квартал, місяць). Для визначення можливого рівня продажу використовують експертні або статистичні методи та враховують такі фактори як рівень попиту на продукцію, категорії покупців, географії збуту, сезонні коливання у виробництві тощо.

б) бюджет собівартості виробництва (бюджет виробництва) – це план випуску продукції в натуральних одиницях на бюджетний період. Для складання цього бюджету необхідно визначити обсяг ресурсів потрібних для забезпечення безперебійного процесу виготовлення продукції та встановити політику щодо виробничих запасів.

Складається також бюджет прямих витрат на оплату праці на базі виробничої програми. Також для складання бюджету виробництва необхідний бюджет накладних виробничих витрат, який відображає обсяг усіх витрат пов'язаних із виготовленням продукції за винятком прямих витрат. При цьому потрібно враховувати що накладні виробничі витрати складаються з кількох статей і містять як змінну так і постійну частину, тому для їх розподілу використовують метод вищої-нижчої точки.

Після узгодження бюджетів продажу і виробництва та визначення величини виробничих витрат переходять до складання бюджету собівартості виготовленої за період продукції виробництва. Цей бюджет узагальнює витрати на матеріали, з\п, організацію і підготовку цехів і дільниць з урахуванням зміни запасів незавершеного виробництва.

в) бюджет комерційних витрат охоплюють витрати, пов'язані з управлінням збутовою діяльністю;

г) бюджет загальногосподарських витрат складають витрати, пов'язані з управлінням та збутовою діяльністю;

д) бюджетний звіт про фінансові результати (бюджет прибутків і збитків). Зовнішній вигляд нагадує форму звіту про фінансові результати. Цей бюджет показує які доходи заробить підприємство за бюджетний період і які витрати передбачені для забезпечення запланованого рівня діяльності. Цей бюджет замикає цикл операційних бюджетів.

10.4. Бюджетний баланс

Бюджетний баланс має форму аналогічно формі балансу, що передбачено ПСБО. Цей бюджет характеризує фінансовий стан підприємства на певну дату. Його складають на підставі запланованих показників на початок бюджетного періоду, очікуваних результатів за цей період та прогнозованих змін у величині активів і зобов'язань. Отже, складання зведеного бюджету це складний процес, який потребує ретельного координування дій усіх підрозділів підприємства для досягнення окреслено мети.

Для оцінки результатів діяльності кожного окремого підрозділу необхідно порівняти фактичні показники з бюджетними даними. Інформацію про фактичні значення показників накопичують у звіті про виконання бюджету. Різниця, що виникає у процесі оцінки називають відхиленнями. Для отримання вірогідних оцінок досягнень підрозділу потрібно дотримуватися таких умов:

1. Порівнюються тільки такі доходи і витрати, які контролює менеджер цього підрозділу;
2. Фактичні та бюджетні дані порівнюють на основі однакового рівня діяльності (враховуючи фактично досягнутий рівень виробництва).

10.5. Призначення і порядок складання гнучких бюджетів

Для адекватного порівняння фактичних та бюджетних даних використовують гнучкий бюджет, тобто бюджет, складений на підставі запланованих даних про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації.

Для формування гнучкого бюджету переглядають заплановані дані і розробляють новий бюджет стосовно того обсягу діяльності, який фактично був досягнутий за звітний період. При цьому величина постійних витрат залишається як правило не змінною а змінні витрати змінюються пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Перевага такого підходу в тому, що гнучкий бюджет можна порівнювати із фактичними даними, а отримані таким способом відхилення можна використовувати для визначення результативності і ефективності роботи підрозділу.

Наприклад. За звітний період підприємство планувало випустити 120 тис. од. прод. за такими бюджетними даними:

Бюджетні дані про виробничі витрати	грн.
- прямі матеріальні витрати на од.	0,5
- прямі витрати на оплату праці на од.	0,6
- змінні накладні витрати на од.	0,3
- загальні постійні накладні витрати	42000

Фактично за звітний період було виготовлено 130 тис. од. прод.

Звіт про виконання бюджету

Показник	Бюджетні дані	Фактичні дані	Відхилення (перевитрати)
Загальні прямі матеріальні витрати	$0,5 \times 120000 = 60000$	63800	3800
Загальні прямі витрати на оплату праці	$0,6 \times 120000 = 72000$	76500	4500
Загальні змінні накладні витрати	$0,3 \times 120000 = 36000$	38000	2000
Загальні постійні накладні витрати	42000	42400	400
Разом	210000	220700	10700

Гнучкий бюджет дає змогу оцінити результати діяльності виробничого підрозділу підприємства зі зрізаних обсягів діяльності.

Показники	Бюджетні дані	Гнучкий бюджет	Фактичні дані	Відхилення
Обсяг виробництва	120000	130000	130000	0
Загальні прямі матеріальні витрати	60000	$0,5 \times 130000 = 65000$	63800	-1200
Загальні прямі витрати на оплату праці	72000	$0,6 \times 130000 = 78000$	76500	-1500
Загальні змінні накладні витрати	36000	$0,3 \times 130000 = 39000$	38000	-1000
Загальні постійні накладні витрати	42000	42000	42400	400
Разом	210000	224000	220700	-3300

10.6. Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету

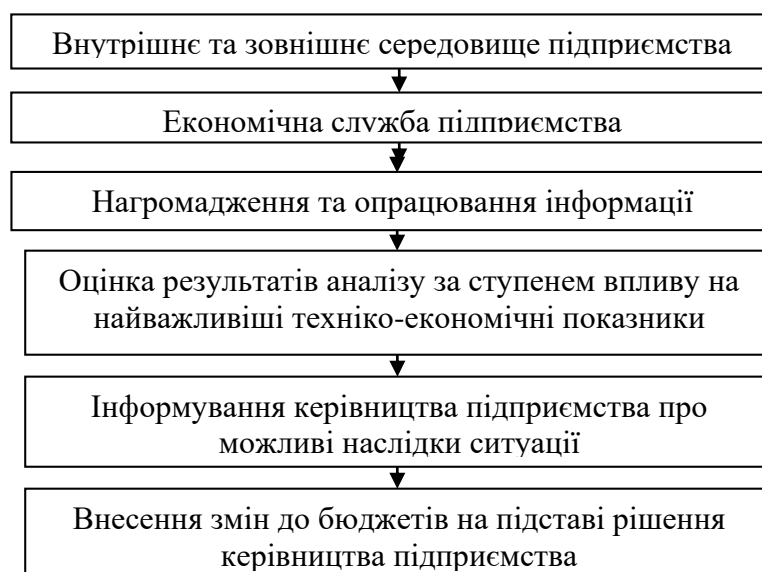
Проте керівництво підприємства цікавить причини відхилень, що виникли. Для цього аналізують відхилення. Такий аналіз часто називають **управлінням за відхиленням** – це особлива форма обліку відхилень, за якою увагу керівництва зосереджують тільки на суттєвих (значних) відхиленнях від бюджету.

В узагальненому вигляді бюджетний контроль як продовження планування охоплює три взаємопов'язані стадії:

- реєстрацію фактичних даних і складання звіту про виконання бюджету;
- зіставлення фактичних результатів із бюджетними й аналіз відхилень;
- забезпечення зворотного зв'язку і за необхідністю перегляд бюджетів.

Порівняння бюджету й фактичних результатів – це не тільки база для оцінки результатів виконання. Бюджет також служить засобом зворотного зв'язку, коли менеджери одержують інформацію про проблемні місця і виправляють ті з них, робота яких перебуває в зоні їх відповідальності.

Схема контролю в межах бюджетування



Для створення на підприємстві системи контролю необхідна наявність 4 умов:

- дія або процес, що підлягають контролю, мають бути певним чином спрямованими;
- результат підконтрольного процесу слід вимірювати в показниках, що характеризують цей процес;
- створення прогнозованої моделі підконтрольного процесу, що дасть змогу виявити відхилення фактичного результату від запланованого, з'ясувати причини їх виникнення та внести пропозиції щодо їх усунення;
- наявність можливостей упровадження розроблених коригуючих заходів.

Таким чином, контроль – це інструмент управління, що охоплює всю діяльність підприємства і сприяє досягненню наміченої мети.

Контроль і коригування бюджетів здійснюють за допомогою багаторівневого аналізу відхилень.

Відхилення – це різниці між фактичними та бюджетними даними. Кожний рівень аналізу характерний ступенем деталізації показників.

- 1-й рівень – визначення загальних відхилень між фактичними й бюджетними даними, тобто будь які зміни в умовах діяльності не враховують;
- 2-й рівень – складання гнучкого бюджету;
- 3-й рівень – здійснення факторного аналізу.

Одержані за результатами порівняння відхилення поділяють на позитивні (сприятливі) та негативні (несприятливі).

Так, якщо розглядають відхилення у величині доходів, то їх фактичне перевищення порівняно з плановими показниками означатиме позитивне відхилення, а в умовах виникнення такої самої ситуації стосовно витрат відхилення вважатимуть негативним унаслідок перевитрати ресурсів. Звичайно для розрахунку відхилень від фактичного значення показника віднімають його бюджетну величину.

Складання гнучких бюджетів, що перетворює бюджетування з одноразової події на безперервний процес змушує менеджерів постійно дивитися вперед і бачити проблеми до того, як вони виникнуть.

Питання до самоконтролю:

1. Що таке бюджетний період? Який проміжок часу він може охоплювати?
2. Який бюджет називається зведеним?
3. Які бюджети належать до зведеного бюджету?
4. Що таке бюджетний контроль? Навіщо його застосовують?
5. Дайте визначення гнучкого бюджету?
6. Поясніть сутність гнучкого бюджету.
7. Як розраховується відхилення фактичних витрат від бюджету?
8. Що таке відхилення?
9. Як здійснюється аналіз відхилень?
10. Які переваги включає в себе аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету?