

О.О. Кизенко, канд.екон.наук, доцент кафедри стратегії підприємств ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ БЮДЖЕТУВАННЯ

Анотація. У статті проаналізовано ефективність контролю за рівнем операційних витрат підприємства в результаті впровадження системи бюджетування. Доведено, що застосування інструментів контролю в системі бюджетування на вітчизняних підприємствах потребує специфічного для кожного з них узгодження з обліковою політикою підприємства.

Аннотация. В статье проанализирована эффективность контроля над уровнем операционных издержек предприятия в результате внедрения системы бюджетирования. Доказано, что применение инструментов контроля в системе бюджетирования на отечественных предприятиях требует специфического для каждого из них согласования с учетной политикой предприятия.

Summary. The study analyzes the results of implementation of budgeting system into operating costs management systems of a number of domestic enterprises. Proved that budgeting as a management technology for specific needs to be aligned with individual operating management toolbox of an enterprise according to the size of enterprises, especially with the current control and accounting system.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: операційні витрати підприємства, управління операційними витратами, контроль витрат, система бюджетування.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: операционные издержки предприятия, управление операционными издержками, контроль затрат, система бюджетирования.

KEY WORDS: operating costs of enterprises, management of operating costs, cost control, budgeting system.

Что лучше: меньше тратить или больше зарабатывать?

Загострення конкуренції, посилене великою мірою кризовими явищами у вітчизняній економіці, змусили керівників багатьох підприємств звернути увагу на оптимізацію чи зниження операційних витрат. З метою підвищення контрольованості операційних витрат керівники багатьох підприємств намагаються впроваджувати в практику діяльності різні методики планування та контролю витрат.

Цей процес відбувається у двох напрямках. Ситуативно, коли з'являється потреба визначати межу потенційного зниження величини маржинального доходу підприємства, пов'язане зі зміна-

ми його ділової активності у короткостроковому періоді. На постійній основі, використовуючи певну управлінську технологію, яка включає основні елементи управління витратами: планування, облік, формування звітності, контроль і аналіз витрат. Найчастіше такою управлінською технологією стає система бюджетування, в рамках якої і пропонується здійснювати управління витратами, найважливішим етапом якого є контроль.

Як об'єкт наукового дослідження проблема ефективності системи контролю в межах системи бюджетування є складною і до кінця не вирішеною через свою інтердисциплінарну природу. Розробка такої системи контролю вимагає поєднання методичних підходів різних дисциплін: організаційного менеджменту, економіки підприємства, управління фінансами, бухгалтерського та управлінського обліку, з метою досягнення синергійного ефекту в конкретній системі контролю на кожному окремому підприємстві. Тому актуальним завданням є систематизація та розвинення принципів, методів та прийомів контролю операційних витрат у системі бюджетування з метою їх впровадження в бізнес-практику вітчизняних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій доцільно провести у трьох напрямках. По-перше, наукові праці, присвячені висвітленню ряду окремих концепцій, методологічних і методичних підходів до здійснення контролю витрат у межах таких дисциплін як управлінський облік (контролінг) та фінансовий менеджмент, зокрема це дослідження К. Дайле, Друрі, Д. Хана, Ч. Хорнгрена, Е. Нікбахта, А. Гроппеллі, Дж.К. Ван Хорна [1—6] та ін. Результати аналізу цих досліджень свідчать, що більшість науковців виділяють окремі методики управління собівартістю продукції, контролю витрат за центрами відповідальності і т. д. в межах різних методологій, таких як облік для потреб управління (Management Accounting), управління витратами за центрами відповідальності, загальне управління витратами (Total Cost Management) тощо, але не досліджують, як ці методики контролю можуть поєднуватись у єдиній автоматизованій системі управління витратами підприємства.

По-друге, дослідження вітчизняних та російських науковців, зокрема, А.Е. Карпова, В.Е. Хруцкого та В.В. Гамаюнова [7—8], зосереджують увагу на методичних аспектах розробки і впровадження системи бюджетування та практично не розглядають методичні проблеми розробки системи контрольних показників, приділяючи основну увагу методичним аспектам планування, що зумовлено практичною відсутністю інформації щодо дієвої сис-

теми контролю витрат при впровадженні технології бюджетування на вітчизняних підприємствах.

По-третє, окремі роботи присвячені дослідженню та подальшому розвиненню методичного інструментарію планування і контролю: система збалансованих показників (BSC) [9—11], інформаційні системи підтримки прийняття управлінських рішень (у т.ч. ERP-системи) [12—13], Ці дослідження потребують подальших розробок прикладних методик їх впровадження на вітчизняних підприємствах.

Незважаючи на наявність численних наукових здобутків, залишаються науково не вирішеними проблеми розробки ефективної системи контролю операційних витрат підприємства в системі бюджетування та адаптації інструментів контролю до специфіки інформаційного середовища збору і аналізу інформації про операційні витрати на вітчизняних підприємствах.

Метою нашого дослідження є розробка практичних рекомендацій щодо створення ефективної системи контролю при впровадженні бюджетування на вітчизняних підприємствах.

Система бюджетування може стати одним з дієвих інструментів для оперативного прийняття управлінських рішень щодо операційної діяльності підприємства лише за умови функціонування дієвої системи контролю. Залежності від величини підприємства для здійснення контролю витрат необхідно витратити людські та інформаційні ресурси, тобто організація на підприємстві системи контролю за витратами потребує додаткових витрат. Для підприємств малого бізнесу, коли керівник повністю контролює процес виробництва та реалізації продукції, проблему управління витратами керівник вирішує самостійно і без використання спеціальних методик управління витратами.

Коли ж на середніх та великих підприємствах система управління витратами перестає замикатись на одній особі керівника, а виходить на рівень взаємодії кількох підрозділів, постає необхідність впровадження певної методології збору, реєстрації та аналізу інформації про витрати підприємства. Це вимагає відображення господарських операцій у системі управлінського обліку і інтеграцію цих операцій у системі бухгалтерського обліку. Одним з найпоширеніших управлінських інструментів, які вирішують цю задачу, є методологія бюджетування, в рамках якої визначаються способи формування бюджетів, що містять планові і фактичні показники операційних витрат організації.

Впровадження системи бюджетування є складним процесом на підприємстві. Як правило, для її розробки та впровадження за-

лучаються спеціалізовані консалтингові фірми, які в процесі розробки та автоматизації системи бюджетування під конкретний програмний продукт, виконують для підприємства ряд стандартних процедур, які мають вирішальне значення для здійснення контролю, проте найчастіше їх важливість недооцінюється керівниками підприємств. Зокрема, це такі процедури, як формалізація цілей діяльності підприємства та опис продуктів; опис фінансової структури підприємства; розробка класифікаторів витрат; розробка методики калькулювання собівартості продукції; розробка системи мотивації персоналу; розробка регламентів бюджетування.

Після впровадження системи бюджетування сторонніми консультантами, як правило, спостерігається ситуація, що дана система не виправдовує покладених на неї сподівань. Керівники підприємства мають досить віддалене уявлення про те, з яких елементів складається система бюджетування, який механізм її дії, і як, з рештою, показники бюджетів взаємопов'язані з показниками рентабельності конкретного підприємства, та який механізм оптимізації витрат та пошуку резервів їх зниження.

Якщо з системою планування питань не виникає, то продумана система контролю зустрічається вкрай рідко. Тому залишаються без відповіді прості питання керівників різних рівнів управління щодо привязки витрат до конкретних об'єктів, тобто наскільки реалізація тієї чи іншої продукції чи інвестиційного проекту буде прибутковим у конкретних часових межах.

Коли ж постає питання відповідальності за прийняті управлінські рішення щодо рівня понесених витрат, то взагалі неможливо за системою контрольних показників проаналізувати відповідальність за кінцевий результат — досягнення цільового прибутку.

Традиційна система контролю базується на контрольних показниках по обсягам витрат. Завдяки формалізації всіх процедур, контроль у системі бюджетування має безперечні наступні переваги: простота здійснення; можливість формалізації; широке залучення менеджерів до процесу контролю. Та ж формалізація процедур має і інший бік, який проявляється наступними недоліками: орієнтація переважно не на результати, а на витрати; можливість перевитрачання коштів запланованого бюджету.

Мета керівника підрозділу полягає в тому, щоб жорстко дотримуватись бюджетних показників, а не гнучко реагувати на потреби виробництва і збуту. Система контролю на засадах додаткового стимулювання за оптимізацію та раціоналізацію витрат зустрічається дуже рідко по причині високої складності розробки такої системи, тому що поняття контрольованості витрат на рівні

того чи іншого підрозділу не є уніфікованим для підприємств навіть одного виду діяльності. Це потребує не стільки індивідуального підходу з боку консалтингових фірм — розробників системи бюджетування, скільки розуміння керівником свого підприємства як соціально-економічну систему, в якій стиль і підходи керівництва та делегування повноважень щодо прийняття рішень є індивідуальною для кожного підприємства.

Тому, сприймаючи систему бюджетування як ефективний механізм контролю, керівники нерідко піддаються ілюзії, що ефективність контрольного механізму передбачена методикою бюджетування априорі. Тому, після впровадження системи бюджетування консалтинговими фірмами без достатнього заглиблення в специфіку механізму управління витратами саме на даному підприємстві в рамках цієї системи, керівник через деякий час зустрічається з проблемою низької рентабельності підприємства незважаючи на жорстке виконання бюджету.

Ефективності системи контролю витрат у системі бюджетування необхідно приділити особливу увагу. При цьому увага концентрується на наступних важливих етапах [14].

- Збір та передавання даних про витрати з виробничих підрозділів підприємства до відділу, який займається їх аналізом та обробкою (фінансово-економічна служба).

- Реєстрація витрат у системі управлінського обліку за об'єктами бюджетування.

- Методика контролю витрат і аналізу.

- Аналіз механізму прийняття рішень щодо управління витратами на предмет розподілу відповідальності і регламенту взаємодії підрозділів при ухваленні тих чи інших рішень щодо оптимізації витрат чи методики визначення собівартості продукції.

У системі бюджетування на етапі її розробки та впровадження пілотного проекту повинно бути проаналізовано, як працює механізм прийняття рішень щодо управління витратами, тому що прийняття неузгоджених управлінських рішень щодо управління витратами призводить до того, що вся система працює неефективно.

На сучасному підприємстві бюджетування здійснюється за допомогою спеціалізованого програмного продукту, і пов'язане зі збором великого масиву різної за своєю природою економічної інформації. Тому особлива увага повинна приділятися інформаційній складовій у системі бюджетування для здійснення контролю.

Контроль операційних витрат у рамках системи бюджетування пов'язаний з інформаційною проблемою. На багатьох підпри-

ємствах формування фактичних операційних бюджетів, у яких містяться первинні дані про фактичні витрати сировини, матеріалів, палива тощо відбуваються несвоєчасно і не в повному обсязі. Неповнота і несвоєчасність надходження інформації до відповідних аналітичних служб призводить до помилковості у розрахунках контрольних показників або до застарілості інформації, яка вже не може вплинути на управлінські рішення.

Дотримання вимог повноти і своєчасності отримання інформації про витрати повинно бути доповнено принципом достатності. Збір надлишкових відомостей збільшує витрати часу і ресурсів на отримання і обробку інформації, ускладнює інформаційну систему неважливими даними, вивчення впливу яких може привести до невірних управлінських рішень.

Нерідко в процесі управління витратами ігнорується вплив різних факторів на склад, розмір і структуру затрат. В умовах динамічної ринкової ситуації протягом нетривалого періоду часу витрати можуть змінюватись під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. Передбачити всі фактори і ступінь їх впливу дуже важко, спроби прогнозування можуть віднімати чимало часу і ресурсів. Однак це не означає, що вивченням і оцінкою впливу тих чи тих факторів можна знехтувати.

Досвід показує, що введення системи управління витратами «зверху», придбання високоартісного програмного забезпечення і навіть створення служб, в обов'язки яких входять облік, контроль і планування витрат, не гарантує побудову ефективної системи контролю витрат. Щоб система запрацювала, всі керівники підрозділів і служб повинні чітко уявляти функції, які вони виконують, сферу своєї відповідальності і взаємозв'язок між підрозділами.

Висновки. Підсумовуючи результати дослідження прикладних засад впровадження контролю операційних витрат підприємства в системі бюджетування, можна зробити такі висновки.

В контексті сучасної практики управління витратами підприємства система контролю операційних витрат потребує детальної розробки на етапі впровадження автоматизованої системи бюджетування на підприємстві.

Систематизуючи типові недоліки в організації контролю за операційними витратами підприємства в системі бюджетування, можна визначити, що типовою є недооцінка з боку керівництва важливості процедур структуризації підприємства для цілей бюджетування на етапі розробки такої системи для підприємства, адже цей етап роботи формує системну концепцію інформаційно-аналітичного та методичного забезпечення процесів планування,

контролю, аналізу витрат з метою успішної реалізації оперативних та стратегічних цілей діяльності підприємства.

Узагальнюючи практику контролю витрат у системі бюджетування на вітчизняних підприємствах запропоновано концентрувати увагу на наступних елементах системи контролю, які визначають її ефективність: система реєстрації, збору та обліку первинних даних про фактичні результати діяльності підприємства в управлінському форматі; методика визначення собівартості продукції та система показників контролю витрат; узгодженість прийняття управлінських рішень та система відповідальності за дотримання показників щодо рівня витрат; необхідність і достатність інформації про операційні витрати в системі бюджетування.

Ураховуючи складність та багатогранність предмету дослідження, необхідно визнати, що в межах однієї статті неможливо розкрити всі аспекти розробки ефективної системи контролю на підприємстві. На своє подальше дослідження очікують проблеми уніфікації підходів до розробки системи контрольних показників за рівнем операційних витрат, орієнтовані на різні аспекти діяльності підприємства з метою формалізації стратегії на рівні операційної діяльності і контролю за успішністю її реалізації.

Література

1. *Дайле А.* Практика контроллинга / А. Дайле. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 336 с.
2. *Друри К.* Управленческий и производственный учет / Пер. с англ. — М.: Юнити-Дана, 2002. — 1071 с.
3. *Хан Д.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
4. *Хорнгрен Ч.* Управленческий учет: 10-е изд. / Хорнгрен Чарльз, Фостер Джордж, Дагар Шрикант. — СПб.: Питер, 2008. — 1008 с.
5. *Нікбахт Е., Гроппеллі А.* Финансы / Пер. з англ. В.Ф. Овсієнка та В.Я. Мусієнка. — К.: Вік, Глобус, 1992. — 383 с.
6. *Ван Хорн Дж. К.* Основы финансового менеджмента / Дж.К. Ван Хорн, Вахович Дж.М. — М.: Вильямс, 2006. — 1232 с.
7. *Карпов А.Е.* Бюджетирование как инструмент управления / Карпов А.Е. — М.: Результат и качество, 2003. — 392 с. — [100 % практического бюджетирования]. Книга 1. Бюджетирование как инструмент управления].
8. *Хруцкий В. Е.* Внутрифирменное бюджетирование : настольная книга по постановке финансового планирования / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов: [Изд. 2-е, перераб. и доп. — М. : Финансы и статистика, 2007. — 461 с.

9. *Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П.* Организация, ориентированная на стратегию: Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. — 416 с.
10. *Нивен П.Р.* Сбалансированная Система Показателей — шаг за шагом. Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / П.Р. Нивен. — Баланс Бизнес-Букс, 2004. — 328 с.
11. *Фридаг Х.* Сбалансированная система показателей / Х. Фридаг. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 160 с.
12. *О'Лири Д.* ERP-системы. Современное планирование и управление ресурсами предприятия / Д. О'Лири. — М.: Вершина, 2004. — 272 с.
13. *Андрусенко Т.* Современный анализ данных: общие вопросы VI / Т. Андрусенко // Корпоративные системы. — 2005. — №2.
14. *Бурмистров Г.* Затраты: от контроля к управлению // Управление компанией. — №8. — 2006.

Стаття надійшла до редакції 21.09.2010.

УДК: 338

А.Д.Коваленко, аспірант кафедри економіки підприємств факультету економіки та управління, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВАРІАЦІЯ ВЕЛИЧИНИ ВАРТОСТІ ЗА МЕТОДОМ ДИСКОНТУВАННЯ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ

Анотація. Стаття присвячена аналізу методичного підходу оцінювання вартості бізнесу. Проаналізовано можливість управління вартістю компанії за допомогою методу дисконтування грошового потоку. Запропоновано шляхи мінімізації суб'єктивного впливу в процесі визначення вартості бізнесу.

Аннотация. Статья посвящена анализу методического подхода оценки стоимости бизнеса. Проанализировано возможность управления стоимостью компании с помощью метода дисконтирования денежного потока. Предложено пути минимизации субъективного влияния в процессе определения стоимости бизнеса.

Annotation. The article analyzes methodological approach to estimation of business's cost and possibility to manage company's cost by using the value of discounted cash flow method. Ways to minimize subjective influence in the process of determining business value.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: вартість, оцінювання вартості, грошовий потік, дисконтування грошового потоку.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: стоимость, оценка стоимости, денежный поток, дисконтирования денежного потока.

KEY WORDS: value, valuation, cash flow, discounted cash flow.