

УДК 657

АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ПРОДАЖУ У СИСТЕМІ БЮДЖЕТУВАННЯ

Т.В. Давидюк, д.е.н., професор

Я.В. Сливка

Житомирський державний технологічний університет, Житомир, Україна

Давидюк Т.В., Сливка Я.В. Аналіз показників продаж у системі бюджетування.

Окреслено причини ототожнення бюджетування та процесу виконання плану (кошторису), наведено діючу методику аналізу показників виробництва та реалізації, виконання бюджету продаж. Запропоновано враховувати цілі бюджетування при здійсненні аналізу бюджету продаж.

Ключові слова: бюджетування, бюджет продаж, економічний аналіз

Давидюк Т.В., Сливка Я.В. Анализ показателей продаж в системе бюджетирования.

Определены причины отождествления бюджетирования и процесса выполнения плана (сметы), приведена действующая методика анализа показателей производства и реализации, выполнения бюджета продаж. Предложено учитывать цели бюджетирования при осуществлении анализа бюджета продаж.

Ключевые слова: бюджетирование, бюджет продаж, экономический анализ

Davydiuk T.V., Slyvka Y.V. An analysis of sales performance in the budgeting system.

The reasons of identifying the budgeting process and the implementation of plan or budget have been determined, actual techniques of production and sale analysis, analysis of sales budget implementation have been showed. In the article authors have proposed to take into account the aims of budgeting in the analysis of sales budget implementation.

Keywords: budgeting, sales budget, economic analysis

Вітчизняна практика управління виступає симбіозом напрацювань періоду Радянського Союзу та запозичення зарубіжного досвіду. Яскравим прикладом цього є використання бюджетування, що зумовлено пошуком нових методів ефективного управління в умовах невизначеності ринкової та пост-індустріальної економіки.

Основою будь-якого управління є дані бухгалтерського обліку та їх аналітична обробка. Бюджетування передбачає формування низки бюджетів, першим з яких виступає бюджет продаж, та їх узгодження з тактичними та стратегічними завданнями підприємства. Переважна більшість спроб застосувати бюджетування не забезпечила досягнення бажаних результатів, оскільки без змін залишилась методика аналізу показників продаж, що зумовило актуальність дослідження.

Аналіз досліджень і публікацій

Зарубіжні науковці свою увагу зосереджували на визначенні поняття «бюджет», зокрема перелік показників та цілі які він переслідує з подальшим узгодженням стратегічної мети підприємства. Вітчизняні напрацювання направлені на розмежування сутності понять «план» та «бюджет держави», «бюджет підприємства». Дослідження в напрямку економічного аналізу показників продаж відбувалось у загальному руслі розвитку економічного аналізу без врахування специфіки інформаційних запитів бюджетування.

Мета дослідження окреслити специфіку економічного аналізу показників виробництва та реалізації продукції для цілей бюджетування, зокрема інформаційного забезпечення бюджету продаж.

Викладення основного матеріалу

Теоретичні розробки обліку для цілей управління, загострення внутрішньої та зовнішньої конкуренції супроводжувалось збільшення витрат на реалізацію товарів та призвело до зміни діючої методики управління підприємством. Для забезпечення контролю витрат транснаціональних корпорацій у 20-тих роках XIX ст. набула поширення нова організаційна модель управління – бюджетування.

Слово «бюджет» походить від французького *bougette* (зменшувальне від *bouge*), що означає шкіряний мішок, але його застосування пов'язане

з англійською традицією: коли в Палаті громад представляється бюджет правлячої партії, канцлер Скарбниці вносить до зали шкіряний мішок. Цей мішок символізує ресурси держави, які будуть використанні для досягнення поставлених нею цілей [2]. У той період, бюджет виступав гарантом обмеження дій, стримував необґрунтоване здійснення витрат.

Після Другої світової війни змінились функції та зміст обліку. Поняття «облік витрат» (*cost accounting*) почали замінювати поняттям «управлінський облік» (*management accounting*). Акцент переноситься на формування попередніх кошторисів витрат, оперативне виявлення відхилень від них, систематичний аналіз витрат виробництва та можливі варіанти управлінських рішень на основі оцінки їх собівартості [17].

Інститут дипломованих керуючих бухгалтерів з управлінського обліку (США) трактують поняття «бюджет» в значенні кількісного плану в грошовому вираженні, підготовленому та прийнятому до визначеного періоду, зазвичай показує прогнозований обсяг доходу, що повинен бути досягнутий, та витрати, що повинні бути здійснені протягом цього періоду, капітал, який необхідно залучити для досягнення поставленої мети [19].

Англійські економісти Дж. К. Шим та Дж. Г. Сігел розглядають поняття «бюджет» в значенні кількісного плану діяльності підприємства та виконання програм, що включають взаємопов'язаний набір фінансових (активи, власний капітал, доходи, витрати тощо) та нату-

ральні (обсяг виробництва продукції та наданих послуг, виконаних робіт) економічних показників діяльності підприємства [21]. Бюджет описує цілі компанії в термінах виконання конкретних фінансових та операційних завдань, передбачає набір фінансових прогнозів та фінансових планів.

В.В. Ковалев виділяє відмінні ознаки понять «план» та «бюджет», зокрема показники, горизонт планування, призначення [4]. Під поняттям «бюджет» вчений пропонує розглядати деталізований план діяльності підприємства у найближчому періоді, який охоплює дохід від продаж, виробничі та фінансові витрати, рух грошових коштів, формування прибутку підприємства [5].

Зарубіжна практика управління передбачає формування плану з використанням загальних показників (захоплення частки ринку, розширення асортименту, перекваліфікація підприємства), з подальшим уточненням та представленням за допомогою фінансових та не фінансових показників у процесі бюджетування, де наводиться деталізація загальних показників та їх розподіл за виконавцями (відділення, філії, центри, працівники) та періодом виконання (тиждень, місяць, квартал).

Вітчизняна практика трактування бюджету здійснюється шляхом запозичення визначень закордонних авторів, або ототожнення з поняттями «державний бюджет» та «кошторис» періоду планової економіки, що знайшло своє відображення у трактуванні поняття «бюджетування» (табл. 1), процесу складання бюджету.

Таблиця 1. Групи обліку нематеріальних активів

№	Автор	Визначення
1	Бабич Т.С. [1]	Процес управління бюджетними коштами на основі встановлених пріоритетів розвитку країни, фіскальної стратегії, обґрунтованих розрахунків бюджетних видатків і оперативного управління програмами у ході їх виконання для досягнення встановлених цілей. Бюджетування більше стосується видатків, але у нерозривному зв'язку із загальним балансом бюджету, на який необхідно орієнтуватися для реалістичного планування програм і дотримання середньострокових фіскальних показників
2	Лаговська О.А. [8]	Інструмент забезпечення економічної стабільності підприємства (внаслідок формування доходної частини, оптимізації витратної частини бюджету та впливу на фінансовий результат), інституційна одиниця через посилення відповідальності безпосередніх виконавців за результати своєї діяльності (з метою досягнення економічного ефекту як проміжного до соціального)
3	Лозовицька Д.С. [11]	Управлінська технологія, складається з трьох складових частин: технології бюджетування, до якої входять інструменти фінансового планування; організації бюджетування, що охоплює фінансову структуру підприємства; автоматизації фінансових розрахунків, що передбачає складання фінансових прогнозів
4	Мамчур Р.М. [12]	Процес побудови та виконання системи бюджетів підприємства, який переслідує завдання, визначені загальними корпоративними цілями, і є інструментом управління фінансами підприємства
5	Мельник О.Г. [13]	Сукупність взаємопов'язаних та взаємодіючих елементів, які задіяні у процесі формування та реалізації бюджетів
6	Никитенко О.О. [14]	Вузьке значення: процес розробки операційних та фінансових бюджетів на підприємстві, загальне значення: процес виконання функціональних завдань фінансового управління
7	Овдій Ю.Л. [16]	Управлінська технологія, яка поєднує процес оперативного фінансового планування, обліку і контролю операцій банку
8	Тарасюк М.В. [18]	Динамічна управлінська технологія, що забезпечує обробку значного масиву даних про стан внутрішнього та зовнішнього середовища для формування необхідного інформаційного забезпечення, заснована на складанні, обліку виконання, оперативному коригуванні, контролі, консолідації та оцінці виконання бюджетів торговельного підприємства або об'єднання, яка дозволяє поєднати та гармонізувати всі функції управління, бізнес-процеси та бізнес-об'єкти, досягти найкращих результатів у встановлені строки, організувати матеріальні та фінансові потоки, забезпечити прозорість та обґрунтованість управлінських рішень
9	Чібісов Ю.В. [20]	Система, яка об'єднує бюджетне планування, облік та контроль виконання бюджету. Бюджетне планування та бюджетний контроль виступають відповідно проєкціями функцій планування та контролю загальної системи управління на площину системи бюджетування

Дані табл. 1 свідчать про трактуванні процесу бюджетування, як панацеї від усіх фінансових проблем підприємств, що перейшли від планової до ринкової економіки. Вітчизняні напрацювання направлені на адаптацію зарубіжного досвіду до звичних понять бюджету макрорівня, виконання плану та акцентували увагу на перевагах. При цьому поза увагою залишались такі аспекти, як специфіка планування закордонних підприємств, цілі бюджетування, внутрішня звітність та менталітет. Визначення поняття «бюджетування» наведено у табл. 2.

За даними табл. 2 серед вітчизняних науковців відсутні єдині підходи у визначенні бюджетування в значенні процесу (Т.С. Бабич, Р.М. Мамчур, О.О. Никитенко), системи (Р.М. Мамчур, Ю.В. Чібісов), технології (Д.С. Лозовицька, Ю.Л. Овдій, М.В. Тарасюк), інструменту (О.А. Лаговська). Зміщення акценту на контроль витрат, відхиленнями, зумовило ототожнення зі звичним плануванням та складанням кошторису.

Всі вітчизняні підприємства можна розділити на дві великі групи: ті, яким так і не вдалося впровадити навіть наближену систему бюджетування, і ті, чия система зовні виглядає вельми пристойно (наявні та діють процедури і регламенти, форми, процеси, виконавці). Однак навіть в останніх основним результатом впровадження бюджетування стали: зайва бюрократизація роботи, збільшення термінів узгоджень і зростання витрат на обслуговування відповідних процесів [9]. В сучасних умовах вітчизняної теорії та практики бюджетування, бюджет виступає продовженням традицій камеральної бухгалтерії, що мала на меті контроль доходів та витрат, тобто ототожнення бюджету та кошторису. Враховуючи відсутність вітчизняного досвіду оперування поняттям «бюджет», має місце домінування поняття «план». Закріплює усталені підходи до ототожнення бюджетування та планування відсутність аналіз бюджету, роль якого виконує аналіз відхилень. Розглянемо аналіз побудови та виконання бюджету на прикладі бюджету продаж.

Таблиця 2. Систематизація поняття «бюджетування»

№	Автор	Порівняльні ознаки										
		Процес	Технологія	Система	Інструмент	Інституційна одиниця	Сукупність бюджетів	Проекція функцій контролю	Поєднання обліку, контролю, аналізу	Відповідність загальним цілям підприємства	Головна мета зосереджена на витратах	Оперативне планування
1	Бабич Т.С. [1]	+						+		+	+	+
2	Лаговська О.А. [8]				+	+		+			+	
3	Лозовицька Д.С. [11]		+									
4	Мамчур Р.М. [12]	+		+	+		+			+		
5	Мельник О.Г. [13]						+					
6	Никитенко О.О. [14]	+										+
7	Овдій Ю.Л. [16]		+						+			+
8	Тарасюк М.В. [18]		+						+			+
9	Чібісов Ю.В. [20]			+				+	+			
Разом		3	3	2	2	1	2	3	3	2	2	4

На думку О. Кулакової, пріоритетність бюджету продажів, очевидна, оскільки відсутність попиту обмежує виробництво і є основною відмінністю системи бюджетування від планування в умовах централізованої економіки [7]. Бюджет продажів - операційний бюджет, який містить інформацію про запланованому обсязі продажів, ціною і очікуваному доході від реалізації кожного виду продукції. В процесі його формування виникає безліч додаткових питань, що зводить нанівець об'єктивність та точність отриманих результатів:

— наявність великої кількості інтуїтивних (вивчення думок спеціалістів підприємств-виробників і споживачів продукції, торгівельно-посередницьких фірм, підприємств роздрібно-торгівлі, консалтингових організацій про можливі обсяги продажу судження менеджерів, метод Делі, оцінки торгового персоналу, що дозволяє сформулювати три види прогнозу продаж: оптимістичний, песимістичний, раціональний) та формалізованих (кореляційно-

- регресійний аналіз, екстраполяційні та евристичні) методів розрахунку, їх поєднання [10];
- врахування рівня наданих знижок, рівня інфляції, відстрочки платежів, інших не передбачуваних подій [6];
 - взаємоузгодженість з виробничими потужностями підприємства, очікуваних комерційних витрат (бюджет яких формується пізніше).
- Вагомою причиною ототожнення плану та бюджету виступає відсутність належного аналітичного забезпечення. Діюча методика аналізу обсягів продаж передбачає:
- аналіз показників виробництва та реалізації продукції (оцінка якості формування виробничої програми, напруженості та обґрунтованості планів діяльності як у цілому, так і окремих виробничих підрозділів; аналіз динаміки обсягів виробництва та реалізації продукції; оцінка виконання виробничої програми за асортиментом, якістю і ритмічністю; оцінка взаємозв'язку та взаємообумовленості показників обсягу виробництва, реалізації асортименту, якості продукції; визначення основних факторів, що вплинули на загальні обсяги виробництва та

- реалізації; виявлення та кількісна оцінка резервів збільшення виробництва та реалізації продукції, розробка заходів з освоєння виявлених резервів [15];
- аналіз розмірів та причин відхилень обсягів продаж та ціни реалізації, що в більшості випадків не містить чітких показників (низька продуктивність праці, погіршення ринкових умов) [3].

Наведене розмежування виключає можливість співставлення даних проведених розрахунків (рентабельність продаж та ефективність конкретних працівників, на яких будуть направлені управлінські рішення) та зменшує інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень.

Ототожнення понять «кошторис» (для цілей контролю), «план» (для цілей планування), «бюджет» (для цілей управління) зумовлено запозиченням останнього та нівелюванням або підміною стратегічних цілей підприємства. Врахування цілі бюджетування при аналізі бюджету продаж наведено на рис. 1.

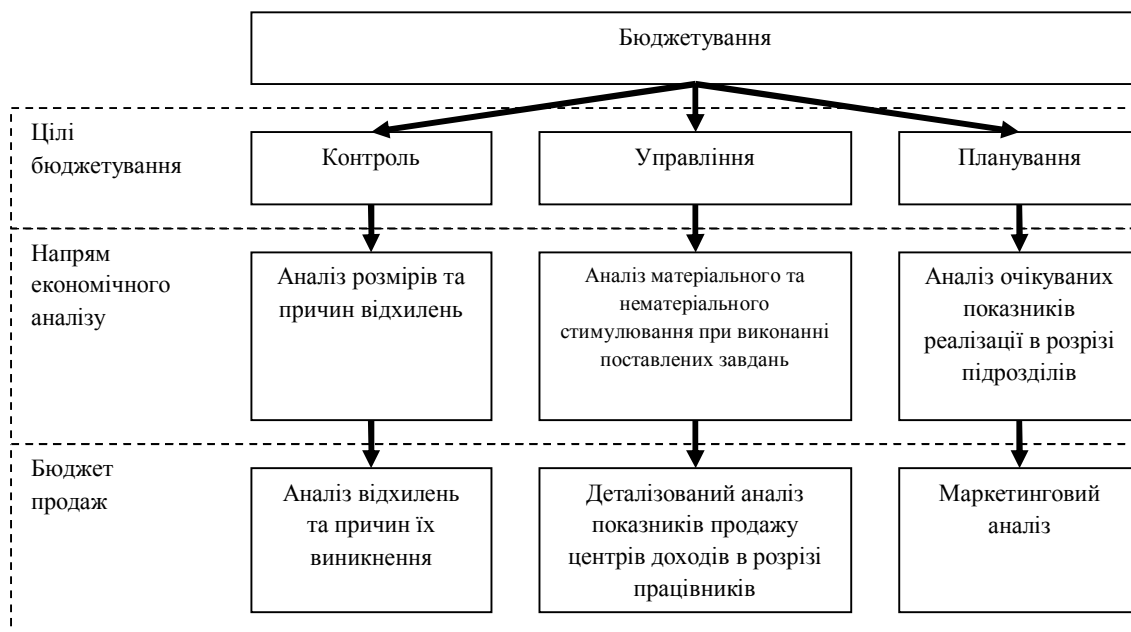


Рис. 1. Методика аналізу бюджету продаж з урахуванням цілей бюджетування

Наведені пропозиції на рис. 1, зокрема аналіз відхилень та причин їх виникнення з метою контролю дозволить врахувати внутрішні фактори отриманих показників (зміна обсягів реалізації, втрати, простої тощо), аналіз в розрізі окремих працівників дозволить удосконалити систему матеріального та нематеріального стимулювання підвищення показників продажу продукції, маркетинговий аналіз направлений на визначення впли-

ву зовнішнього середовища та узгодження витрат на рекламу та інших маркетингових заходів.

Висновки і перспективи подальших досліджень. На основі проведених досліджень можна зробити наступні висновки:

1. Збільшення витрат на реалізацію продукції зумовив необхідність підвищення їх контролю, що досягається в умовах бюджетування. Перші моделі бюджетування були розроблені у 20-х

роках XIX ст. для транснаціональних компаній та отримали широке застосування в усьому світі.

2. Залучення зарубіжного досвіду бюджетування без врахування цілей бюджетування призвело до ототожнення нової форми управління зі звичним плануванням, а формування та виконання бюджетів зведено до складання та виконання кошторису.

3. Наявність значної кількості у підходах до розрахунку очікуваних обсягів продаж, відсутність належного аналізу з урахуванням цілей бюджетування нівелює дані бюджету продаж, що виступає основою системи бюджетів та бюджетування в цілому. Наведені пропозиції щодо врахування цілей бюджетування, направлені на аналітичне забезпечення даних бюджету продаж.

Список літератури:

1. Бабич Т.С. Бюджетування в Україні: становлення та перспективи розвитку: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 [Електронний ресурс] / Т.С. Бабич; Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана". – К., 2008. – 20 с.
2. Зоді Р.Ю. Бюджетування результативності [Електронний ресурс] / Р.Ю. Зоді. Режим доступу: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/747/>
3. Золотухін О. Порівняльний аналіз виконання бюджету [Електронний ресурс] / О.Золотухін // Дебет-Кредит. – 2010. – №43. Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid04676.html>
4. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент / В.В. Ковалев – М.: Финансы и статистика, 2000. – 768 с
5. Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова – М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2000. – 424 с
6. Ковтун С. Формируем бюджет продаж на торговом предприятии [Електронний ресурс] / С. Ковтун // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – №12 (12). Режим доступу: <http://www.intalev.ua/index.php?id=26162>
7. Кулакова О. Формирование бюджета продаж [Електронний ресурс] / О.Кулакова// Компьютерные Информационные Системы. Режим доступу: <http://www.cis2000.ru/Budgeting/Mailing/OutputBudget.shtml>
8. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально-орієнтованої економіки: організація та методика: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / О.А. Лаговська; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007. – 21 с.
9. Лебедев П. Как жить без бюджета и понятного будущего / П.Лебедев // Школа професійного бухгалтера. – 2010. – №11(117). – с.23-27
10. Лисюк О.М., Рум'янцева К.Є. Особливості прогнозування продажу товару / О.М. Лисюк, К.Є. Рум'янцева // Матеріали всеукр. наук-пркт. конф. з між нар. участю "Інституційний вибір України: історія, сучасність, перспективи", м.Вінниця, 10 квітня 2012р. – Том II. – с.192-195
11. Лозовицька Д.С. Управлінський облік витрат операційної діяльності підприємств торгівлі автомобілями та автосервісу на основі процесного підходу: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 [Електронний ресурс] / Д.С. Лозовицька; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. – Л., 2011. – 20 с
12. Мамчур Р.М. Бюджетування в системі фінансового менеджменту аграрних підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.04 [Електронний ресурс] / Р.М. Мамчур; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008. – 19 с.
13. Мельник О.Г. Бюджетування в системі управління підприємством: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / О.Г. Мельник; Нац. ун-т "Львів. політехніка". – Л., 2004. – 25 с.
14. Микитенко О.О. Ефективність фінансового управління торговельним підприємством: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.07.05 [Електронний ресурс] / О.О. Никитенко; Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського. – Донецьк, 2004. – 20 с.
15. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. // За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф.Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 704с.
16. Овдій Ю.Л. Бюджетування в системі фінансового планування банків: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 [Електронний ресурс] / Ю.Л. Овдій; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2006. – 19 с.

17. Перевалова Ж.В. Бюджетирование в управлении субъектами хозяйственной деятельности / Ж.В. Перевалова: Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2004. - 156 с.
18. Тарасюк М.В. Бюджетування в торговельних підприємствах та об'єднаннях: Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / М.В. Тарасюк; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2006. – 26 с.
19. Управленческий учет: Учеб. пособие/ А.Д. Шеремет, И.М. Волков, СМ. Шапигузов и др. / Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
20. Чибісов Ю.В. Бухгалтерський облік виробничої діяльності в системі бюджетування: теоретико-методичні основи: автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Ю.В. Чибісов; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 20 с.
21. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Основы коммерческого бюджетирования / Пер. с англ. – СПб.: Пергамент, 1998. – 496 с.

Надано до редакції 25.05.2012

Давидюк Тетяна Вікторівна / Tetyana V. Davydiuk
dtw9791@mail.ru

Сливка Ярослава Василівна / Yaroslava. V. Slyvka
iacia@inbox.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Аналіз показників продажу у системі бюджетування [Електронний ресурс] / Т.В. Давидюк, Я.В. Сливка // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 59-64. – Режим доступу до журн.: <http://www.economics.opi.ua/n3.html>