

## АНАЛІЗ ОБСЯГІВ ПРОДАЖ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БЮДЖЕТУВАННЯ

Шевря Я.В.

Сливка Я.В.

*Ринкове середовище потребує швидкого реагування від керівників, що забезпечується при застосуванні бюджетування. Однак останнє часто ототожнюють зі звичним плануванням в СРСР, що призводить до появи ряду помилок та відсутності оперативної інформації для цілей управління. Авторами розглянуто типові помилки, зумовлені ототожненням бюджетування та планування, запропоновано доповнити аналіз показників виробництва та реалізації продукції аналізом витрат за етапами процесу продаж, а також розглядати витрати на збут, як окремий фактор впливу на обсяг продаж.*

**Ключові слова:** аналіз обсягів продаж, планування, прогнозування, бюджетування, аналіз виробництва та реалізації продукції.

### ВСТУП

Трансформування національної економіки у напрямку розвитку ринкових відносин супроводжується пошуком дієвих механізмів та важелів ефективного управління підприємством. Особливого значення набувають ідеї бюджетування, які у країнах Західної Європи, США, Японії набули значного поширення ще у 60-х рр. ХХ століття. Залучення зарубіжного досвіду пов'язане з проблемами перекладу окремих понять, складність розмежування з уже існуючими. Так під терміном “бюджетування” більшість вітчизняних і зарубіжних вчених розуміють процес розробки, складання та затвердження бюджету. У свою чергу це зумовило відсутність розмежування аналізу для цілей планування та бюджетування, зокрема аналіз продаж.

Проблемні моменти розвитку та впровадження бюджетування на підприємствах у своїх працях розглядали вітчизняні вчені: Т.С. Бабич, М.Д. Білик, Л.І. Боїла, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Т.В. Головка, А.Г. Загородній, Г.Г. Кірейцев, О.А. Лаговська, Д.С. Лозовицька, Р.М. Мамчур, О.Г. Мельник, Л.В. Нападовська, Ю.Л. Овдій, Л.А. Поливана, М.С. Пушкар, М.В. Тарасюк, Ю.В. Чибісов, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та ін. Питанням аналізу виробництва та реалізації продукції приділяли увагу багато авторів, однак слід відмітити дослідження таких вітчизняних науковців з бухгалтерського обліку, як Ф.Ф.Бутинець, О.В. Коновалова, І.Д. Лазаришина, І.Я. Мендела, Є.В. Мних, С.З. Мошенський, О.В. Олійник, В.П. Пантелеєв, Г.В. Савіцкая, Л.І. Слюсарук, В.О. Шевчук, Л.Й. Юрківська. В дослідженнях цих авторів розкрито історію розвитку аналізу в цілому та методіку аналізу виробництва і реалізації продукції зокрема. Незважаючи на значні напрацювання, проблемним залишається ототожнення бюджетування та планування, нерозривність аналізу виробництва та реалізації продукції, що не відповідає інформаційним запитам при формуванні бюджету продажу з наступними формуваннями бюджетів, зокрема виробництва. Потребує подальшого дослідження визначення ролі економічного аналізу продаж для цілей бюджетування.

Метою дослідження є окреслення причин ототожнення бюджетування та планування, суперечності аналізу виробництва та реалізації продукції з процесом бюджетування, зокрема визначення бюджету продажу та бюджету комерційних витрат, вдосконалення методіки аналізу продаж на основі даних бухгалтерського обліку для цілей бюджетування.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах планової економіки підприємства здійснювали господарську діяльність відповідно до загальнодержавних планів, що ставило головним завданням – виконання плану за якістю, сортністю, кількістю продукції, ритмічністю виробництва та виконання договірних зобов'язань перед зовнішніми контрагентами та державою.

Для цілей управління в ринкових умовах недостатньо визначити причини відхилення планових показників від фактичних. Виконання плану, як основна мета виробництва виступає одним з елементів контролю. Це вимагає від аналізу виробництва та реалізації продукції розробки нових підходів до використання даних бухгалтерського обліку.

Бюджет продаж виступає одним з найскладніших, оскільки направлений на визначення очікуваних результатів та передбачає наведення не лише обсягів виробництва та реалізації, а також розміру очікуваного

прибутку, розмірів допустимих витрат.

Аналізуючи досвід впровадження бюджетування, А.Карпов відмічає основні проблемні моменти [4, с.201]: 1) складність визначення обсягів доходів, для покриття всіх витрат підприємства; 2) невизначеність рівня деталізації та аналітики показників бюджету продаж. Головною причиною такої ситуації виступає поширений метод формування ціни продажу –“витрати плюс”.

Формування системи бюджетів включає планування фінансових показників, аналіз досягнутих результатів та показників за минулі роки, проте оцінка очікуваних результатів практично не здійснюються. За цих умов бюджетування зводиться здебільшого до розрахунку необхідних витрат.

Термін “бюджетування” як управлінська технологія активно вживається і описується у ряді підручників, монографіях і фахових наукових журналах у контексті фінансів підприємств, тобто на мікрорівні. Але бюджетування, як похідне поняття від категорії макрофінансового рівня “бюджет”, виражає зовсім інші економічні відносини, ніж на мікрорівні [1, с.3]. Дана проблема зумовлена витоками минулого, проектуванням загальнодержавної системи управління до системи управління підприємством, де не вирішеними залишаються проблеми чіткого розмежування вкладу окремого працівника в отриманий фінансовий результат підприємства за звітний період.

В умовах планової економіки складовою планування доходів бюджету та їх балансування виступає бюджетне регулювання, як система надання бюджетам частини загальносоюзних державних податків і доходів на основі розподілу та перерозподілу коштів між бюджетами. Це забезпечує, повне фінансування витрат, передбачених по народногосподарському плану, незалежно від об’єму закріплених за кожним бюджетом доходів [9, с.270-271].

Ототожнення планово-фінансової системи з бюджетування виключає можливість отримання очікуваного результату. Порівняння помилкового використання принципів планування в період СРСР в бюджетуванні наведено в табл. 1.

**Таблиця 1 Основні проблеми неефективності бюджетування**

| № з/п | Причини невиконання бюджету                    | Планова економіка [9, с.2064-286]                               | Бюджетування [5, с.74-79]                                       | Пропозиції щодо вирішення  |
|-------|--|---|---|--|
| 1     | Системне невиконання плану в окремих періодах  | Регулювання бюджетів  | Відсутність відповідальних за виконання поставлених показників  | Встановлення взаємозв’язку між перемінною частиною заробітної плати та досягнення показників окремими працівниками |
| 2     | Невідповідність мети та завдання               | Централізована система визначення показників                    | Розподіл відповідальності та завдань без врахування працівників | Зміна показників, що свідчить про виконання завдання   |
| 3     | Невизначеність статусу центру відповідальності | Регулювання бюджетів <sup>1</sup>                               | Невідповідність завдань та функціональних можливостей відділів  | Узгодження відповідальності та можливостей впливу на отримані результати центрів відповідальності                  |
| 4     | Невідповідність рівня деталізації              | Система показників без врахування специфіки окремих підприємств | Надмірний або недостатній рівень деталізації бюджетування       | Визначення рівня деталізації з урахуванням факторів впливу на кінцеві показники                                    |
| 5     | Невідповідність строків планування             | Період проектування бюджету становив 5-6 місяців                | Порушення строків подання інформації для керівництва            | Визначення переліку показників для здійснення планування, строків визначення основних завдань                      |
| 6     | Зміна вихідних даних в процесі планування      | Неврахування змін при плануванні                                | Зміна базового бюджету з подальшою зміною залежних бюджетів     | Створення єдиної бази даних, що пришвидшує донесення змін даних для бюджетування                                   |
| 7     | Надмірна деталізація окремих бюджетів          | Деталізація статистичної та фінансової звітності СРСР           | Невідповідність даних бухгалтерського обліку вимогам керівників | Розрахунок доцільності понесення додаткових витрат на отримання бажаного рівня аналітики                           |

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| 8 | Невідповідність методики бюджетування вимогам управління | Основні положення планування та виконання бюджету закріплювались Конституцією СРСР | Відсутність чітких інструкцій по заповненню внутрішніх робочих документів, звітності | Підвищення кваліфікації працівників всередині підприємства |
|---|--|--|--|--|

<sup>1</sup> забезпечення балансу витрат та доходів бюджету за рахунок дотацій, субвенцій, регулюючих фондів тощо

За даними табл. 1 основною причиною отриманих помилок при здійсненні бюджетування виступає використання тих чи інших рекомендацій виходячи з досвіду попередніх років, інших підприємств без врахування специфіки конкретного підприємства та особливостей технологічного процесу. Базою для здійснення бюджетування виступають дані бухгалтерського обліку, проте змінились вимоги до їх аналітичної обробки.

Прийняття управлінських рішень, як відмічає А. Филипов [8, с57], потребує розгляду проблеми, об'єкту, процесу з різних сторін, що потребує аналізу даних бухгалтерського обліку з принципово нових позицій.

Діюча методика аналізу виробництва та реалізації продукції без застосування бюджетування передбачає вирішення наступних завдань [7, с.222]:

- 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.

Головна мета аналізу показників виробництва та реалізації полягає у наданні інформації керівництву про фактори, що зумовили зміну показників, визначення розміру їх впливу тощо.

Натомість найважливішим принципом, який дозволяє зробити бюджетування не просто технічним інструментом, а ефективним важелем управління є мотивація персоналу [3, с.14]. Це вимагає від аналізу розробки конкретних пропозицій, щодо шляхів впливу на показники.

Науковці виділяють різні етапи економічного аналізу показників виробництва та реалізації продукції. До прикладу, Є.В. Мних [6] пропонує здійснювати аналіз за напрямками [6, с.202-203]:

- 1) маркетинговий аналіз виробництва і продажу продукції;
- 2) аналіз інтегрованості стратегічних і тактичних цілей виробництва;
- 3) аналіз виробничого потенціалу та резервів виробництва і продажу;
- 4) функціонально-вартісний аналіз виготовленої продукції.

Незважаючи на врахування стратегічних і тактичних цілей підприємства при здійсненні аналізу показників виробництва та реалізації підприємства, основна мета полягає у визначеності відповідності отриманих результатів, однак не передбачає розробку рекомендацій щодо шляхів забезпечення досягнення планових показників. Аналогічним виступає аналіз виробничого потенціалу виробництва і продажу. Дана ситуація зумовлена зміною запитів управління. Якщо раніше, в умовах переважання попиту над пропозицією, головним виступало визначення максимальних можливостей діяльності підприємства. В умовах ринку покупця, коли пропозиція перевищує попит, головними виступає використання наявних ресурсів підприємства з метою досягнення максимальних конкурентних переваг, навіть шляхом скорочення виробництва (у випадку сезонності виробництва, наявності значних товарних запасів, виконання додаткового замовлення, якщо це прямо чи опосередковано вплине на зменшення попиту на продукцію підприємства тощо).

В умовах бюджетування розробляють бюджету продаж та взаємопов'язаного з ним бюджету комерційних витрат. Аналіз виробництва та реалізації продукції, для цілей бюджетування, повинен враховувати специфіку процесно орієнтованої системи бюджетування. Зокрема недостатнім є аналіз витрат за джерелами їх виникнення, невизначеність направлення тих чи інших витрат тощо.

Бюджет продаж, в залежності від деталізації може включати наступні бюджети: бюджет продаж власної та придбаної продукції; бюджети продаж за видами, регіонами, бюджет реалізації браку та відходів та ін [2, с.173]. З цією метою, в системі рахунків бухгалтерського обліку доцільно виділяти аналітичні розрізи продажу продукції, що в умовах автоматизації бухгалтерського обліку не створює додаткових витрат.

Для узгодження цілей бюджетування та аналізу виробництва і продажу продукції доцільним є розгляд витрат за етапами процесу продаж (організація продаж, договірний процес, розрахунок результатів, післяпродажне обслуговування, оцінка ринку) (с.54 –Давидюк Т.В. Процесс продаж как стадия кругооборота капитала и его отображение в бухгалтерском учете / Т.В. Давидюк, Я.В. Сливка // Международный бухгалтерский учет. –2012. - №5 (203). – с.50-57), а також розширення об'єкту аналізу (визначення розміру витрат на рекламу, як окремого фактору обсягу реалізації, що дозволить визначити вплив зовнішнього середовища на діяльність

підприємства). Отримані результати дозволять визначити кореляційний зв'язок між витратами підприємства на стимулювання збуту продукції та обсягів реалізованої продукції з метою визначення прогнозних показників бюджетів продаж та комерційних витрат для цілей бюджетування.

## ВИСНОВКИ

Серед основних причин ототожнення звичного фінансового планування та бюджетування виступає застосування бюджетування виходячи з принципів планової економіки, а також відсутність відмінностей аналізу виробництва та реалізації продукції в кожному з випадків. Це призводить до понесення додаткових витрат, невиконання плану, відсутності належного стимулювання працівників у виконанні поставлених завдань.

Діюча методика аналізу показників виробництва та реалізації продукції направлена на визначення відхилень фактичних показників від планових, розрахунку впливу кожного фактора на отримані результати. Проведення аналізу витрат пов'язаних з процесом продаж за його етапами, а також складовими витрат, зокрема витрат на стимулювання збуту, дозволять визначити взаємозв'язок показників обсягу реалізації продукції та змінами в зовнішньому середовищі, розрахувати очікувані обсяги реалізації продукції на наступний звітний період.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

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. Добровольский Е. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровко, Е. Глухов, Е. Бреслав. — СПб.: Питер, 2005. — 448с.
3. Івата В.В. Негативні чинники процесу бюджетування на підприємствах машинобудування / В.В. Івата // Досвід роботи підприємств при фінансовій кризі: Збірник праць науково-практичної конференції. — Миколаїв: Ділова інформація, 2012. — С.13-15.
4. Карпов А.Е. «100% практического бюджетирования» Книга 1. «Бюджетирование как инструмент управления». - М.: Результат и качество, 2006. — 400с.
5. Климов Р. Ошибки в системе бюджетирования / Р. Климов // Управленческий учет и Бюджетирование. — 2011. - №6(42). — С. 74-79.
6. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. — 514с.
7. 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.
8. Филиппов А. К вопросу о по процессном бюджетировании / А. Филиппов // Управленческий учет и Бюджетирование. — 2012. - №2(50). — С. 57-60.
9. Финансы СССР / Учебник для вузов. Под ред. М.К. Шерменеева. - М., «Финансы», 1977. — 360с.

---

**Шевря Ярослав Вікторович**, к.е.н. доцент кафедри обліку та аудиту Ужгородського національного університету, e-mail: [friraiderslava@gmail.com](mailto:friraiderslava@gmail.com)

**Сливка Ярослава Василівна**, аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного, e-mail: [iacia@inbox.ru](mailto:iacia@inbox.ru)