

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ТЕХНОЛОГІЇ БЮДЖЕТУВАННЯ НА ФАРМАЦЕВТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ключові слова: бюджетування, центри відповідальності, бюджетний регламент, вітчизняні фармацевтичні підприємства

Останніми роками система бюджетування активно впроваджується у практику управління вітчизняними фармацевтичними підприємствами (ФП). Для створення дійової та ефективної системи бюджетування на першому етапі необхідно ретельно обґрунтувати технологію бюджетування. Обґрунтування технології бюджетування передбачає встановлення видів бюджетів, що складатимуться для ФП у цілому, форматів бюджетів центрів відповідальності та визначення порядку консолідації бюджетів різних рівнів управління [7, 10].

Результати дослідження та їх обговорення

Проведений аналіз показав, що сьогодні на більшості ФП не існує стандартних форматів бюджетів центрів відповідальності, вони заповнюються у вільній формі у вигляді бюджетної заявки, як правило, вручну. Не визначені етапи і порядок консолідації бюджетів різних рівнів. Взагалі відсутній внутрішній документ, який регламентує строки, відповіальність за виконання бюджетів, систему інформаційного забезпечення і взаємозв'язки у процесі бюджетування. Таким чином, існуюча технологія бюджетування на вітчизняних ФП потребує подальшого удосконалення.

Розробці форматів бюджетів повинна передувати кодифікація всіх можливих статей витрат і доходів [3, 5]. Це дає можливість забезпечити наскрізний облік різних витрат і доходів за місцями їх виникнення та за підприємством у цілому і створити первинну інформаційну базу системи бюджетування ФП.

У запропонованій кодифікації (табл. 1) статті доходів і витрат систематизовані за основними видами діяльності ФП. Максимальне значення коду — чотиризначне. Перша цифра вказує на статті витрат (1) або доходів (2), друга — на вид діяльності: операційна (1—3), фінансова (4), інвестиційна (5), третя і четверта цифри — це дроблення статей за видами діяльності.

Бюджети центрів відповідальності є вихідними бюджетами, оскільки містять первинну інформацію про витрати і доходи на місцях. Вони мають включати контрольовечні та частково контролювані статті витрат і доходів [6, 11]. У таблицях 2 та 3 наведені приклади форматів бюджетів центру витрат і центру доходів з урахуванням запропонованої кодифікації статей доходів та витрат.

Бюджети центрів відповідальності трансформуються у бюджети, які відбивають витрати і доходи за різними видами діяльності всього ФП. Це операційні бюджети (бюджет реалізації, прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих, адміністративних, збутових та інших операційних витрат, інших операційних доходів), інвестиційні бюджети (бюджет інвестиційних витрат, інвестиційних доходів), фінансові бюджети (бюджет фінансових витрат, фінансових доходів) та податковий бюджет. Ці бюджети належать до другого рівня консолідації [1].

У свою чергу бюджети другого рівня трансформуються в основні бюджети, що характеризують ефективність фінансово-господарської діяльності, пла-

Таблиця 1

Фрагмент запропонованої кодифікації статей доходів і витрат для ФП

Код статті	Назва статті	Підрозділ, що веде облік даної статті *
1	ВИТРАТИ	
11	Витрати операційної діяльності	
111	Матеріальні витрати	
1111	Витрати на сировину і основні матеріали	ВМТЗ
1112	Витрати на допоміжні матеріали	ВМТЗ
1113	Витрати на тару і упаковку	ВМТЗ
1114	Транспортно-заготівельні витрати	ВМТЗ
112	Енерговитрати	
1121	Витрати на електроенергію	ВГЕ
1122	Витрати водопостачання	ВГЕ
1123	Витрати на водовідведення	ВГЕ
1124	Витрати на опалення	ВГЕ
13	Витрати на оплату праці	
1131	Основна і додаткова заробітна плата	ВПВіОП
1132	Нарахування на заробітну плату	Б
1133	Оплата щорічних і додаткових відпусток	Б
1134	Матеріальна допомога	ВПВіОП
1135	Витрати на оплату путівок на лікування та відпочинок	Б
1136	Витрати на оплату службових відряджень працівників	Б
114	Витрати на персонал	
1141	Витрати на підвищення кваліфікації і підготовку кадрів	ВК
1142	Витрати на оплату послуг за участь у семінарах	ВК
1143	Витрати, що пов'язані з набором робочої сили	ВК
1144	Витрати на проведення культурно-масових заходів	ВК

* ВМТЗ — відділ матеріально-технічного забезпечення; ВГЕ — відділ головного енергетику; ВПВіОП — відділ планування виробництва і організації праці; Б — бухгалтерія; ВК — відділ кадрів.

Таблиця 2

Формат бюджету центру витрат (основний цех)

Код статті	Назва статті витрат	План, тис. грн.
1131	Основна і додаткова заробітна плата	2826
1132	Нарахування на заробітну плату	1051,2
1133	Оплата щорічних і додаткових відпусток	98,4
1134	Матеріальна допомога	9,1
1135	Витрати на оплату путівок на лікування та відпочинок	14
1111	Витрати на сировину і основні матеріали	7600,3
1112	Витрати на допоміжні матеріали	2380,7
1113	Витрати на тару і упаковку	980,3
1121	Витрати на електроенергію	200,2
1122	Витрати водопостачання	120,4
1123	Витрати на водовідведення	58,6
1124	Витрати на опалення	94,8
1181	Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям тощо	2,3
1182	Витрати на обладнання робочих місць спеціальними пристроями	2,4
1183	Витрати на проведення медичних оглядів робітників	0,6
1151	Витрати на канцтовари	0,34
1231	Витрати на зберігання сировини, напівфабрикатів на складах цеху	1,4
	Всього	15441,04

Таблиця 3
Формат бюджету центру доходу (відділ збуту)

Код статті	Найменування статті витрат	План, тис. грн.
1131	Основна і додаткова заробітна плата	216
1132	Нарахування на заробітну плату	82,3
1133	Оплата щорічних і додаткових відпусток	19,1
1134	Матеріальна допомога	2,3
1135	Витрати на оплату путівок на лікування та відпочинок	3,7
1136	Витрати на оплату службових відряджень працівників	5,4
1183	Витрати на проведення медичних оглядів	1,5
1241	Витрати на оплату інформаційно-консультаційних послуг	12,4
1242	Представницькі витрати	10,9
1141	Витрати на підвищення кваліфікації і підготовку кадрів	3,4
1161	Витрати на оплату зв'язку (мобільний зв'язок, факс)	2,7
1162	Витрати на оплату послуг Internet	2,5
1151	Витрати на канцтовари	2,1
1152	Поштові витрати, витрати на підписку	1,8
1153	Витрати на друковані видання, довідково-методичну літературу, бланки	2,6
1174	Витрати на користування службовим транспортом	2,8
1121	Витрати на електроенергію	1,8
1122	Витрати водопостачання	1
1123	Витрати на водовідведення	0,8
1124	Витрати на опалення	2,1
1301	Витрати на страхування і перевезення продукції	56,7
1302	Витрати на охорону вантажів	48,5
1303	Транспортні послуги сторонніх організацій	15,1
1304	Сплата експортного мита і митних зборів	60
1305	Збір за стоянку вантажних автомобілів пов'язаних зі збутом продукції	26
1306	Витрати на погашення заборгованості споживачам по їх претензіям	28,7
211	Дохід від реалізації лікарських засобів	
Усього витрат:		612,2
Усього доходів:		38616,5

тоспроможність, майновий та фінансовий стан усього ФП у плановий період. Це бюджети доходів і витрат, руху грошових коштів, прогнозний баланс. Вони утворюють третій рівень консолідації та є найбільш важливими для прийняття оперативних управлінських рішень. Змістово формати основних бюджетів мають бути спряжені з формами фінансової звітності: балансом, звітом про фінансові результати, звітом про рух грошових коштів. Це спрощує процес формування фактичних показників бюджетів.

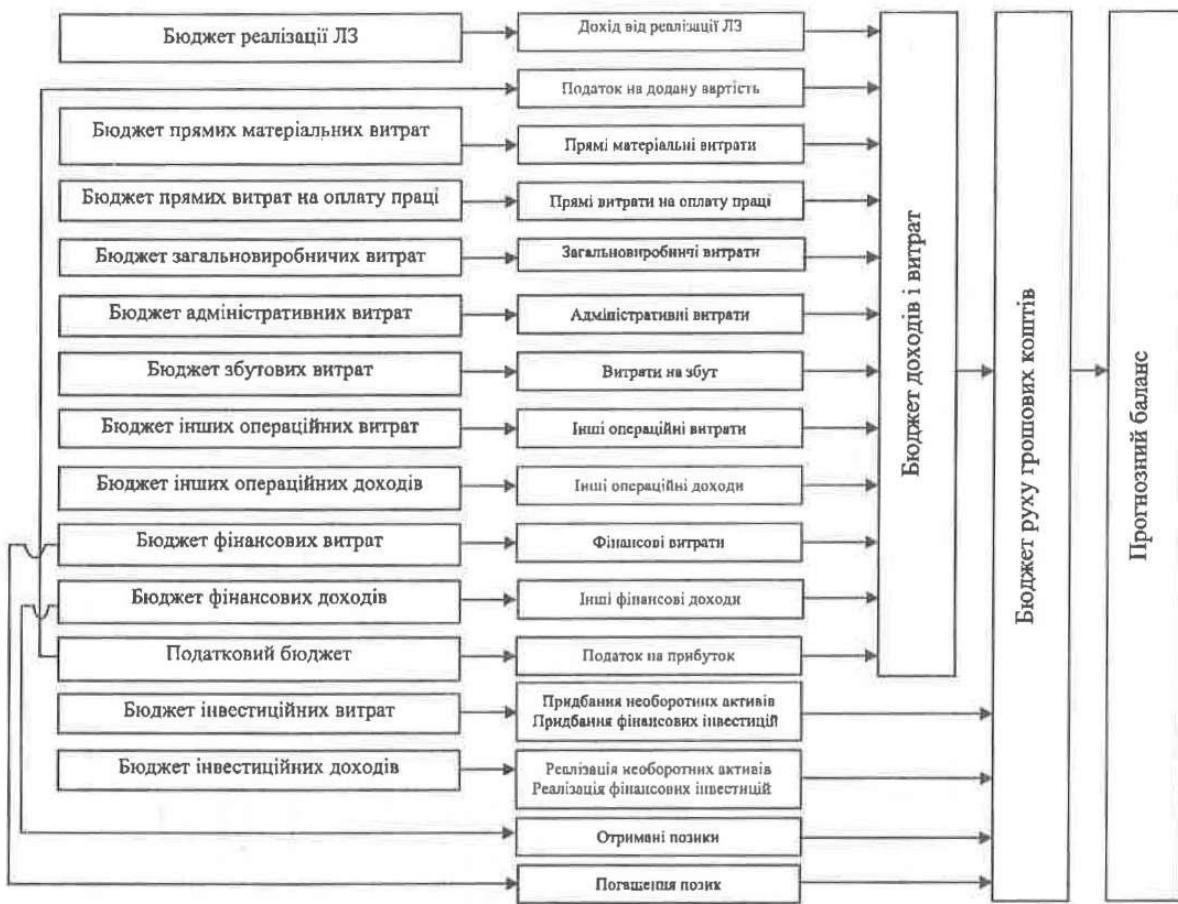
Алгоритм консолідації бюджетів третього рівня наведено на схемі 1.

При консолідації основних бюджетів у разі виявлення збитків, від'ємного залишку грошових коштів або невідповідності активу і пасиву балансу планові показники коригуються спочатку у бюджетах центрів відповідальності, а потім в операційних, фінансових, інвестиційних і податковому бюджетах до наявності позитивних величин чистого прибутку і залишку коштів та відповідності між частинами балансу. Потім уже основні бюджети передаються на затвердження вищому керівництву [4,5].

Порядок складання бюджетів різних рівнів управління, процедура їх надання, узгодження, консолідації регулюються бюджетним регламентом, який розробляється і затверджується на ФП. Бюджетний регламент — це внутрішній документ, який описує послідовність дій процесу бюджетування, терміни та

Схема 1

Консолідація бюджетів третього рівня



відповідальність за їх виконання, джерела отримання і передачі інформації та порядок взаємодії учасників процесу [2, 8].

Для наочності та зручності відбиття процесу бюджетування на ФП доцільно складати бюджетний регламент з повним описанням у вигляді графічних схем. Тому в основу бюджетного регламенту має бути покладений процесний підхід [9, 12]. Це надасть можливість чітко розподілити відповідальність і повноваження між учасниками за виконанняожної дії, що входить у процес бюджетування; визначити систему взаємозв'язків між діями та учасниками процесу; встановити перелік документації, необхідної для нормальногон функціонування процесу бюджетування; своєчасно прийняти необхідні управлінські рішення при виявленні негативних відхилень, невідповідностей у здійсненні процесу бюджетування.

Схематичне зображення бюджетного регламенту з використанням процесного підходу найбільш зручно виконувати у графічному редакторі Microsoft Visio. На схемах 2 і 3 наведений запропонований для вітчизняних ФП регламент процесу бюджетування, який поділений на два підпроцеси.

Перший підпроцес описує послідовність дій при формуванні і затвердженні бюджетів фінансово-господарської діяльності ФП; другий — при контролі й аналізі їх виконання. Усередині фігур «Початок» та «Кінець» містяться відповідні дати: з якої треба почати і коли треба завершити процес бюджетування. Обидва підпроцеси включають послідовність функцій, кожна з яких має вихідну інформацію, що є входом для наступної функції. У бюджетному регламенті також визначені учасники та документи, які регулюють виконанняожної функції. Крім того, в першому підпроцесі додатково регламентований час — кількість днів на виконанняожної функції. Це недоцільно при регламентації другого підпроцесу, оскільки облік, контроль та аналіз виконання показників відбуваються практично безперервно.

Схема 2
Підпроцес 1 Формування та затвердження бюджетів фінансово-господарської діяльності ФІІ

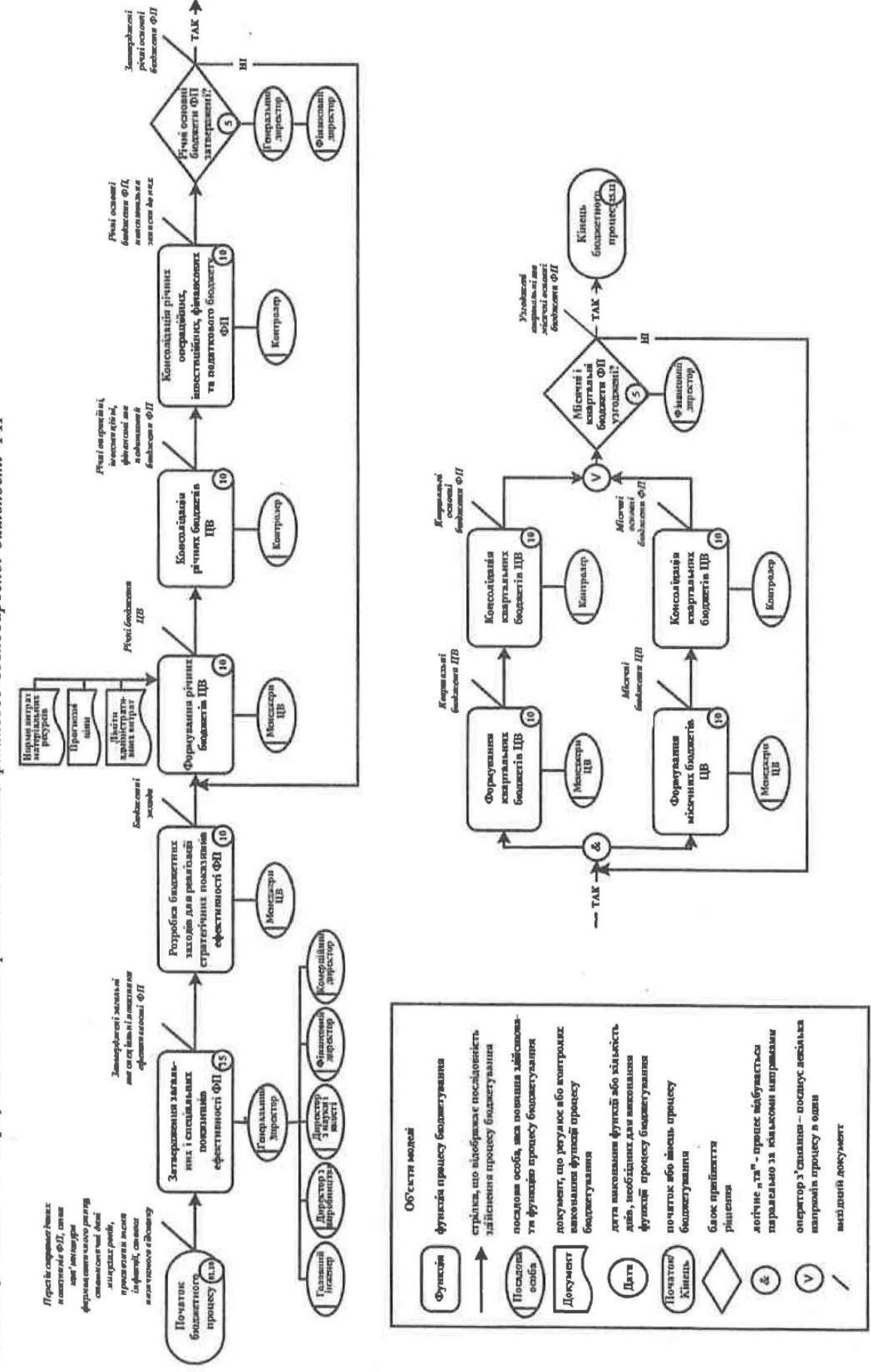
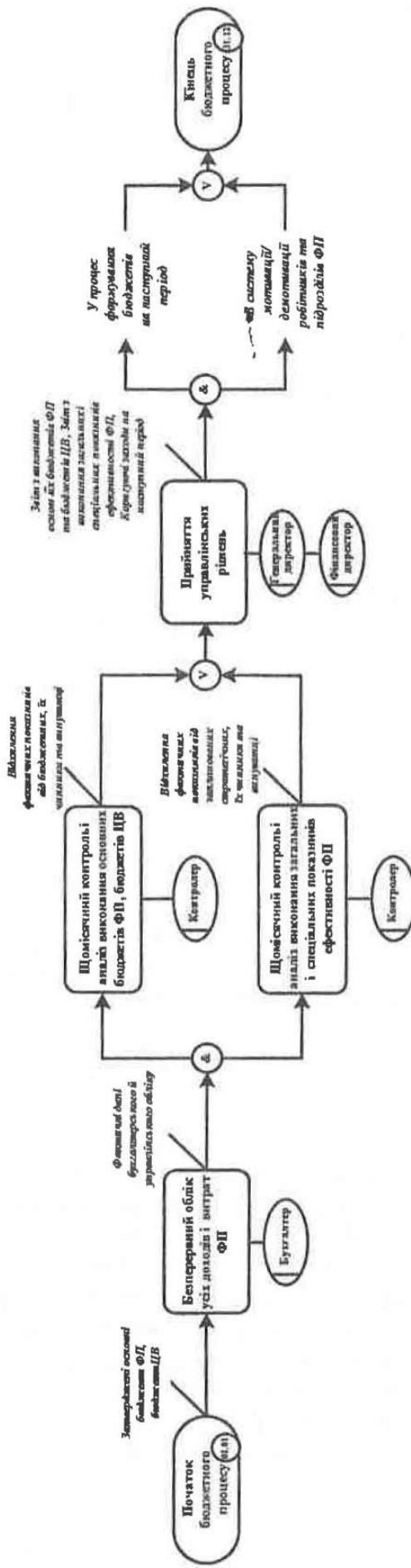


Схема 3
Підпроцес 2 Контроль і аналіз виконання бюджету фінансово-господарської діяльності ФП
(Об'єкти моделі наведені в схемі 2)



Висновок

Реалізація запропонованих заходів щодо уdosконалення технології бюджетування на вітчизняних ФП на практиці дасть можливість підвищити ефективність діючої системи бюджетування. Слід відмітити, що для створення ефективного процесу бюджетування дана технологія має бути автоматизована. Тому наступні наші дослідження присвячені розробці науково-практичних підходів до автоматизації процесу бюджетування.

1. Білик М.Д. // Фінанси України. — 2003. — № 3. — С. 97—109.
2. Бригхем Ю., Гапенски Л. Фінансовий менеджмент: Повний курс: в 2-х т. / Пер. с англ. под ред. В.В.Ковалєва. — СПб.: Економіческа школа, 2001. — С.388.
3. Онищенко С.В. // Фінанси підприємства. — 2003. — № 4. — С. 45—50.
4. Паргин Г.О. // Фінанси України. — 2003. — № 5. — С. 50—53.
5. Пашутин С.Б. // Менеджмент в России и за рубежом. — 2003. — № 2 — С. 34—42.
6. Фінансовий менеджмент: теория и практика: Учебник / Под редакцией Е.С.Стояновой. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Перспектива, 1991. — 411 с.
7. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке внутрифирменного бюджетирования. — М.: Фінансы и статистика, 2003. — 400 с.
8. Gray D. Uses and Misuses of Strategic Planning. — Harvard Business Review, 1986, Jan.—Feb. — 132 p.
9. Dilworth James B. Operations management: Design, planning and control for manufacturing and services. — New York etc.: Mc Graw — Hill, 1992. — 723 p.
10. Dilworth James B. Production and operations management: manufacturing and services. — 5 th ed. — New York etc.: Mc Graw — Hill, 1993. — 741 p.
11. Planning and control for profit / Ed. R.F.Lewis. — London, Heiwemann, 1974. — 207p.
12. Puxty Anthony G., Dodds Colin I. Financial management: Method and meaning / Ed. by R.M.S.Wilson. — 2-nd ed. — London etc: Chapman & Hall, 1991. — 638 p.

Надійшла до редакції 24.12.2007.

O.V.Посылкина, Н.Н.Мусиенко

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ТЕХНОЛОГИИ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ
НА ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Ключевые слова: бюджетирование, центры ответственности, бюджетный регламент, отечественные фармацевтические предприятия

Предложена кодификация статей доходов и затрат фармацевтических предприятий. Сформированы форматы бюджетов центров ответственности. Приведен алгоритм консолидации основных бюджетов фармацевтических предприятий. Разработан бюджетный регламент с использованием процессного подхода.

O.V.Posuikina, N.M. Musiienko

WAYS OF BUDGETING TECHNOLOGY PERFECTION
AT PHARMACEUTICAL ENTERPRISES

Key words: budgeting, responsibility centers, budget rules, domestic pharmaceutical enterprises

S U M M A R Y

The codification of incomes and expenses items at pharmaceutical enterprises has been offered. The budgets formats of responsibility centers have been formed. The consolidation algorithm of basic budgets of pharmaceutical enterprises has been resulted. The budget rules with use of the process approach have been developed.