

Рекомендована д.ф.н., професором В.М.Толочком

УДК 615.12:338.5

БЮДЖЕТУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ФАРМАЦЕВТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА МІСЦЕ В НЬОМУ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ

О.В.Посилкіна, Н.М.Мусієнко, О.А.Яремчук

Національний фармацевтичний університет

Висвітлена актуальність впровадження системи бюджетування на вітчизняних фармацевтичних підприємствах у ринкових умовах. Сформульована сутність бюджетного контролю та його місце у системі бюджетування. Обґрунтовано, що для побудови ефективної системи контролю за виконанням бюджетів доцільно дотримуватись принципу управління за відхиленнями. Для цього запропоновано застосовувати метод коефіцієнтів аварійності. Рекомендований класифікатор претензій і санкцій, який доцільно застосовувати при порушеннях внутрішньогосподарських зобов'язань структурними підрозділами.

Основні цілі впровадження системи бюджетування на фармацевтичних підприємствах (ФП) полягають в оптимізації витрат, виявленні внутрішніх резервів прибутків, забезпечені рационального розподілу та ефективного використання ресурсів підприємства у побудові сучасної системи мотивації персоналу, націленої на максимізацію загальних фінансових результатів. Застосування системи бюджетування також дозволяє аналізувати прогнозовані та отримані фінансові показники за окремим структурним підрозділом з метою об'єктивної оцінки вкладу кожного з підрозділів у формування кінцевих результатів діяльності підприємства [2, 11].

Для реалізації визначених цілей системи бюджетування на ФП необхідне вирішення наступних задач: упорядкування процесу планування витрат та фінансових результатів; забезпечення координації роботи структурних підрозділів підприємства та проведення моніторингу ефективності їх діяльності; стимулювання керівників та працівників структурних підрозділів для підвищення рентабельності іхньої діяльності; збільшення обґрунтованості розподілу фінансових ресурсів за окремими напрямками господарської діяльності; підвищення фінансової обґрунтованості управлінських рішень на усіх рівнях управління; забезпечення конкурентоспроможності підприємств за витратами і відповідно за цінами [7, 12, 14].

Для створення цілісної та ефективної системи бюджетування на ФП спочатку повинні розроблятися бюджети окремих структурних підрозділів, які потім консолідаються в операційні та фінансові бюджети підприємства у цілому. В операційних бюджетах узгоджуються процеси постачання, виробництва та збуту (бюджети: продажів, виробництва, прямих витрат на матеріали та оплату праці, накладних витрат, нормативної собівартості лікарських засобів (ЛЗ)). Фінансові бюджети відбивають обсяги і структуру грошових коштів та напрямки їх використання (бюджети: доходів та витрат, руху грошових коштів, прогнозний баланс, капітальний бюджет). У свою чергу, блоки операційних і фінансових бюджетів повинні консолідуватися у зведений бюджет всього підприємства, який утворює повну інформаційну базу щодо оптимального розподілу та ефективного використання ресурсів ФП.

Науково-обґрунтований бюджет регламентує норми господарської діяльності кожного структурного підрозділу на ФП. Але в процесі реалізації цих норм підрозділами можуть з'явитися відхилення між фактичними і запланованими показниками. Для своєчасного виявлення цих відхилень і відповідної реакції на них потрібно здійснювати бюджетний контроль [3, 4]. Бюджетний контроль — це процес співставлення фактичних показників з бюджетними, аналіз причин відхилень, здійснення необхідних заходів щодо усунення негативних відхилень та застосування санкцій щодо їх винуватців. Головною задачею бюджетного контролю на ФП є привертання уваги менеджерів до значних, істотних відхилень, які потребують детального аналізу та, у разі необхідності — здійснення відповідних заходів. Це дозволяє реалізувати управління відхиленнями, при якому менеджер концентрує увагу тільки на значних відхиленнях від бюджету та не витрачає час на аналіз показників, що виконуються задовільно [13, 14].

Для здійснення управління відхиленнями на вітчизняних ФП доцільно застосовувати метод управління за принципом виключення. Для його

Таблиця 1

Рекомендовані діапазони значень узагальнюючого коефіцієнту виконання бюджетів на ФП

Зони діагностики виконання бюджетних показників	Діапазони значень узагальнюючого коефіцієнту виконання бюджетів	Пояснення
I зона	$K_6 = 1$	Бюджети виконуються в межах встановлених нормативних значень
II зона	$1 \leq K_6 \leq 1,05$	Негативний сигнал, але фінансовий стан ФП у цілому стабільний. Необхідно провести профілактичні заходи щодо усунення впливу негативних чинників на виконання бюджетів структурними підрозділами в межах одного місяця
III зона	$1,05 \leq K_6 \leq 1,1$	Негативний сигнал, при якому для покращення фінансового стану необхідне більш швидке реагування структурних підрозділів на негативні відхилення від бюджетів
IV зона	$1,1 \leq K_6 \leq 1,15$	Негативний сигнал, але фінансовий стан підприємства ще можна реабілітувати за рахунок внутрішніх резервів

реалізації авторами запропоновано використовувати так званий метод коефіцієнтів аварійності. При реалізації цього методу розраховується узагальнюючий коефіцієнт виконання бюджетів структурними підрозділами (K_6), який обчислюється за формулою:

$$K_6 = \prod_{i=1}^n K_{\delta_i}^{\delta_i} \cdot K_{\delta_i}^{\delta_i},$$

де: $K_{\delta_i}^{\delta_i}$ – локальний коефіцієнт виконання бюджету i-тим структурним підрозділом за статтями доходів; $K_{\delta_i}^{\delta_i}$ – локальний коефіцієнт виконання бюджету i-тим структурним підрозділом за статтями витрат.

Після розрахунку узагальнюючого коефіцієнту необхідно проаналізувати отримане значення та оцінити його вплив на фінансовий стан ФП. Для цього в процесі досліджень визначені діапазони значень

Таблиця 2

Рекомендований для ФП класифікатор претензій і санкцій

Зміст претензії	Винуватець	Документи, що підтверджують обґрунтованість претензії	Форма і величина матеріальної відповідальності
Зверхнормативний простій виробничих потужностей	Підрозділ-винуватець	Акт з простою	Штраф у розмірі 5% від фонду стимулювання центру відповідальності за кожну годину зверх-нормативного простою
Передчасний вихід з ладу обладнання внаслідок необережної експлуатації	Підрозділ-винуватець	Акт з поломки обладнання	50% відшкодування спричиненого збитку
Простій обладнання через відсутність субстанцій та матеріалів	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Акт з простою	70% відшкодування збитків від простою
Недотримання планових або узгоджених термінів виконання замовлень	Підрозділ-винуватець	План виконання замовлень	Штраф у розмірі 30% від обсягу збитків у грошовому вираженні за кожний день прострочки
Порушення планових термінів ремонту основних засобів	Ремонтно-механічний цех	План з ремонту	Зменшення фонду стимулювання центру відповідальності до 80%
Зверхнормативне витрачання ресурсів	Підрозділ-винуватець	Норми витрат ресурсів	Штраф за подвійною вартістю перевитрат ресурсів
Невиконання запланованих організаційно-технічних заходів	Технологічний відділ	План організаційно-технічних заходів	Зменшення фонду стимулювання центру відповідальності до 100%
Затримка підрозділами технічної або економічної документації	Підрозділ- винуватець	Графік розробки і передачі документації	Зменшення фонду стимулювання центру відповідальності до 80%
Порушення правил прийому, зберігання і видачі матеріальних ресурсів, що призводить до крадіжки або ушкодження	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Акт прийому матеріальних ресурсів	100% відшкодування збитків
Невиконання заходів з попередження нещасних випадків, покращення умов праці	Відділ охорони праці і техніки безпеки	План заходів з охорони праці і техніки безпеки	Зменшення фонду стимулювання центру відповідальності до 100%



Рис. Схема побудови системи контролю і відповідальності за виконанням бюджетів на ФП.

узагальнюючого коефіцієнту, які дозволяють менеджерам зробити висновки щодо ступеня виконання бюджетів, оцінити зміни у фінансовому стані ФП та вчасно прийняти необхідні рішення з усунення впливу негативних чинників, які обумовлюють відхилення фактичних показників бюджету від планових (табл. 1).

Визначення авторами мінімального припустимого розміру відхилень фактичних значень показників від планових бюджетів у межах 5% обгрун-

тований тим, що вітчизняні ФП в основному є середніми за розмірами підприємствами. Крім того, проведені дослідження літературних джерел [1, 9] підтверджують, що це – загальноприйняте припустиме значення для відхилення [1-8, 11].

Після виявлення негативних відхилень у бюджетах певних підрозділів їх менеджери повинні проаналізувати характер чинників, що негативно впливають на виконання бюджетних показників. Якщо на виконання бюджетів мають вплив зо-

внішні фактори, менеджери структурних підрозділів повинні здійснити необхідні заходи щодо їх усунення. У разі неможливості вплинути на зовнішні чинники, менеджери підрозділів повинні повідомити вище керівництво про доцільність перевідгуку бюджетних показників [9, 10].

При виявленні невиконання бюджетів з причин порушення структурними підрозділами внутрішньогосподарських зобов'язань, підрозділи-вибувачі повинні понести матеріальну відповідальність. Виробничі підрозділи повинні нести двосторонню відповідальність за невиконання планових завдань. Функціональні відділи та служби повинні відповідати перед виробничими підрозділами, а також один перед одним за порушення термінів розробки і доведення бюджетів, виробничої документації тощо, якщо це спричинило фінансові збитки.

Організаційно-правовою основою матеріальної відповідальності на ФП повинен бути затверджений класифікатор претензій і санкцій, який містить: перелік типових для ФП порушень господарських зобов'язань, які є підгрунтам для пред'явлення внутрішньогосподарських претензій; найменування первинних документів, що підтверджують факт порушення зобов'язань; види та розмір санкцій (табл. 2).

ЛІТЕРАТУРА

1. Анискин Ю.П., Павлова А.М. *Планирование и контроллинг*: Учеб. — М.: Омега-Л, 2003. — 280 с.
2. Білик М.Д. // *Фінанси України*. — 2003. — №3. — С. 97-109.
3. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др. Под ред. Н.Г.Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ, 2002. — 279 с.
4. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 179 с.
5. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / Пер. с англ. — М.: Дело, 1992. — 702 с.
6. Управленческий производственный учет / К.Друри. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 735 с.
7. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 400 с.
8. Dilworth James B. *Production and operations management: manufacturing and services*. — 5th ed. — New York: Mc Graw. — Hill, 1993. — 741 p.
9. Dilworth James B. *Operations management: Design, planning and control for manufacturing and services*. — 5th ed. — New York: Mc Graw. — Hill, 1992. — 723 p.
10. Forecasting and time series analysis / D.C.Montgomery, L.A.Johnson, Q.S.Gardiner. — 2nd ed. — New York: Mc Graw. — Hill, 1990. — 381 p.
11. Gray D. *Uses and Misuses of Strategic Planning*. — Harvard Business Review, Jan. — Feb, 1986. — 378 p.
12. Puxty Anthony G., Dodds Colin I. *Financial management: Method and meaning* / Ed. by R.M.S.Wilson. — 2nd ed. — London: Chapman&Hall, 1991. — 638 p.
13. Planning and control for profit / Ed. R.F.Lewis. — London Heinemann, 1974. — 207 p.
14. Weber J. *Logistik. — Controlling*. — 3. Aufl. — Stuttgart, 1993. — 516 p.

УДК 615.12:338.5

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ И МЕСТО В НЕМ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ
О.В.Посылкина, Н.Н.Мусиенко, О.А.Яремчук
Раскрыта актуальность внедрения системы бюджетирования на отечественных фармацевтических предприятиях в рыночных условиях. Сформулирована сущность бюджетного контроля и его место в системе бюджетирования. Обосновано, что для построения эффективной системы контроля за исполнением бюджетов целесообразно соблюдать принцип управления по отклонениям. Для этого предложено использовать метод коэффициентов аварийности. Рекомендован классификатор претензий и санкций, который целесообразно использовать при нарушениях внутрихозяйственных обязательств структурными подразделениями.

Як видно з табл. 2, матеріальна відповідальність структурних підрозділів не носить повного компенсаційного характеру, оскільки накладені санкції у більшості випадків не відшкодовують збитки, що понесло ФП у разі порушення внутрішньогосподарських зобов'язань. Втім, коли величина збитків повинна бути повністю покрита за рахунок фонду оплати праці підрозділу, нижня межа місячного розміру його коригування визначається встановленим законодавством мінімальним розміром оплати праці. Скоригований фонд оплати праці при стягненні штрафних санкцій з структурного підрозділу розподіляється пропорційно до планових розмірів заробітної плати працівників за виключенням випадку, коли всім працівникам виплачується встановлений законодавством мінімум оплати праці.

Запропонована система контролю і відповідальності за виконанням бюджетів на вітчизняних ФП наведена у вигляді схеми на рисунку.

ВИСНОВКИ

Впровадження запропонованої системи бюджетного контролю спрямоване на посилення персоналізації відповідальності за виконання бюджетів на ФП, що сприятиме економії на витратах і, в кінцевому підсумку, позитивно впливатиме на фінансовий стан вітчизняних ФП.

УДК 615.12:338.5

DOMESTIC PHARMACEUTICAL ENTERPRISES ACTIVITY BUDGETING AND THE PLACE OF THE MONITORING SYSTEM IN IT
O.V.Posylkina, N.M.Musienko, O.A.Yaremchuk
The urgency of the budgeting system introduction at domestic pharmaceutical enterprises in the market conditions has been revealed. The essence of the budgetary control and place of the budgeting system in it has been formulated. It has been proven that it is expedient to observe the management by exception principle for constructing the budgets turnout effective monitoring system. For this purpose the breakdown susceptibility factors method has been offered to use. The qualifier of claims and sanctions for interpharm obligations of the structural units infringements has been recommended.