

УДК 005.9

Тур О. В.,

к.е.н, асистент, кафедра менеджменту,
Національний університет харчових технологій, м. Київ

РОЗРОБКА І ВПРОВАДЖЕННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ В ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Проаналізовано та узагальнено сутність поняття «бюджетування», систематизовано основні принципи, на яких базується його концепція: системність, оптимальність, економічність, ситуативність, безпосередня участь, безперервність. Обґрунтовано доцільність і нагальну необхідність впровадження системи бюджетування на підприємствах з виробництва мінеральних вод з урахуванням специфіки їх діяльності. Розроблено та реалізовано структуру впровадження бюджетування на підприємствах, встановлено центри відповідальності для виявлення причин дестабілізації фінансової ситуації на підприємстві та прийняття адекватних корегуючих рішень. Оцінено роль впровадження бюджетування для згуртування колективу на вирішення складних проблем підприємств з випуску мінеральних вод. Систематизовано переваги й виявлено результативність впровадження цієї системи в управління виробничою діяльністю підприємства.

Ключові слова: бюджетування, принципи і модель процесу бюджетування, бюджетна система, центри відповідальності за доходи і витрати підприємства, результативність бюджетування.

РАЗРАБОТКА И ВНЕДРЕНИЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЙ ПИЩЕВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Тур О. В.

Проанализированы и обобщены сущность понятия «бюджетирование», систематизированы основные принципы, на которых базируется его концепция: системность, оптимальность, экономичность, ситуативность, непосредственное участие, непрерывность. Обоснована целесообразность и насущную необходимость внедрения системы бюджетирования на предприятиях по производству минеральных вод с учетом специфики их деятельности. Разработана и реализована модель внедрения бюджетирования, установлено центры ответственности для выявления причин дестабилизации финансовой ситуации на предприятии и принятия адекватных корректирующих решений. Оценена роль внедрения бюджетирования для сплочения коллектива на решение сложных проблем предприятий по выпуску минеральных вод. Систематизированы преимущества и выявлено результативность внедрения этой системы в управление производственной деятельностью предприятия.

Ключевые слова: бюджетирование, принципы и модель процесса бюджетирования, бюджетная система, центры ответственности за доходы и расходы предприятия, результативность бюджетирования.

DEVELOPMENT AND IMPLEMENTATION OF BUDGETING IN THE ACTIVITIES OF FOOD INDUSTRY ENTERPRISES**Tur O.**

Analyzed and summarized the essence of the concept of "budgeting", systematized basic principles underlying his concept: systematic, optimality, efficiency, situational, direct participation, continuity. The necessity and urgency of implementing a budgeting system for enterprises producing mineral water specific to their activities to align operational, tactical and strategic plans. Developed and implemented a budgeting structure implementation in enterprises, which is provided to modify the job descriptions of employees. Established centers responsibility to identify the causes of destabilization of the financial situation of the company and take adequate corrective solutions. Reviewed budgeting implementation role for rallying the team to solve complex problems enterprises producing mineral water. Systematized advantages and revealed the impact the introduction of this system, strengthening financial discipline; choice of best options for investment; the opportunity to optimize the capital structure to ensure the solvency and financial stability; possibility of investing funds released in programs of technological reconstruction of the main production and improve product quality.

Keywords: budgeting principles and model of budgeting, budget system, centers of responsibility for revenues and costs of the company, performance budgeting.

Постановка проблеми. Технологія бюджетування ґрунтується на стратегічному та оперативному плануванні всіх видів економічної діяльності, аналізі та контролі за виконанням планів, розробці індикаторів фінансового стану підприємства, які сигналізують про виникнення негативних тенденцій та сприяють виявленню причин дестабілізації з метою прийняття відповідних корегуючих рішень. Таким чином, проблему системного підходу до розробки і впровадження бюджетування на підприємствах слід вважати актуальною як на теоретичному, так і на практичному рівні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретичних положень та методичних підходів до системи бюджетування зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: Волков О. Н. [1], Гуцал О. П. [2], Джай К. Шим [7], Джойл Г. Сігел [7], Корецький М. Х. [3], Кузьмін О. Є. [4], Куцик В.І. [5], Мельник О. Г. [4], Ткаченко А. М. [7], Федулова Л. І. [9], та ін. Незважаючи на те, що різні питання бюджетування достатньо широко представлені у науковій літературі, однак не всі особливості розробки та проблеми процесу впровадження бюджетування в діяльність підприємств харчової промисловості встановлені, проаналізовані та висвітлені.

Метою статті є розробка і впровадження на теоретичному рівні бюджетування в діяльність підприємств харчової промисловості.

Основні результати дослідження. Історичний розвиток бюджетування розпочалося в США в 1907 р. спочатку на місцевому і регіональному рівнях, а вже на рівні підприємств проблеми постановки та впровадження бюджетування були вирішені в 80-х рр. двадцятого століття. На перших етапах свого розвитку бюджетування виконувало функцію планування ресурсів та контролю витрат, але пізніше головна увага почала приділятися їх оптимізації [2; 11; 12]. Аналіз еволюційного розвитку бюджетування в Україні показав, що це довгий процес, пов'язаний з її етапами розвитку (табл. 1).

Таблиця 1. Визначення поняття «бюджетування»

Автор	Точка зору
Волкова О. Н.	Процес узгодженого планування і управління діяльністю організації за допомогою бюджетів і економічних показників, що дозволяють визначити вклад підрозділів і менеджерів у досягнення спільних цілей.
Джай К. Шим Джойл Г. Сігел.	стандартизований процес, який базується як на самостійно розроблених підприємством, так і на загально визначених вимогах і процедурах.
Карабанов Б.М.	Процес планування майбутньої діяльності підприємства та оформлення його результатів системою бюджетів.
Козаченко Г. В.	Багатофункціональний інструмент управлінського обліку, використання якого дає змогу здійснювати планування, координацію і кооперування діяльності структурних підрозділів підприємства, мотивацію персоналу через орієнтацію на досягнення цілей підприємства.
Корецький М. Х	З одного боку, процес складання фінансових планів і кошторисів, а з іншого боку – управлінська технологія, призначена для вироблення й підвищення фінансового обґрунтування прийняття управлінських рішень; це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат одержаних від бізнесу на всіх рівнях керівництва, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники.
Мельник О. Г.	Управлінська технологія, що передбачає формування бюджетів для обраних об'єктів та їх використання з метою забезпечення оптимальної структури та співвідношення доходів та витрат, надходжень та видатків, активів та пасивів організації чи її ланок для досягнення встановлених цілей з урахуванням впливу середовища функціонування.
Шумило Ю. О.	Оперативне фінансове планування на підприємстві в розрізі центрів відповідальності, що забезпечує управління доходами, витратами, фінансовими результатами на основі використання бюджетів.

Джерело: сформовано автором на основі [1; 3; 5; 9-10].

Отже категорія «бюджетування» визначається як процес складання бюджетів підприємства, у результаті якого відбувається інтеграція планування, обліку, аналізу та управління діяльністю підприємств з метою забезпечення найоптимальніших фінансових результатів діяльності, а також контролю за його виробничою та фінансово-господарською діяльністю.

Впровадження бюджетування у вітчизняні підприємства харчової промисловості створить цілісну і досить ефективну систему управління, яка повинна базуватися на таких принципах системність, оптимальність, економічність, ситуативність, безпосередня участь, безперервність [4; 9]. Розглянемо основні з них, а саме:

- принцип системності. Підприємство являє собою сукупність підсистем, що пов'язані між собою горизонтальною взаємодією, яка передбачає охоплення всіх підрозділів підприємства і вертикальною - підпорядкованість бюджетів різних рівнів управління;

- принцип оптимальності передбачає: бюджет, що забезпечує досягнення показників, закладених при його розробці; бюджет, що дозволяє раціонально зменшити кількість ресурсів, які необхідні для його виконання, звести до нуля нераціональні витрати;

- принцип безперервності передбачає розроблення бюджетів таким чином, щоб перехід з одного бюджету до іншого відбувався відразу, без затримки.

Врахування цих принципів підвищує ефективність бюджетування і загалом, покращує роботу підприємств харчової промисловості.

На даний час впровадження системи бюджетування потребують підприємства із виробництва мінеральних вод, оскільки це пов'язано із сезонними коливаннями випуску продукції, а також із впливом негативних тенденцій, що відбуваються у зовнішньому середовищі. Ось чому впровадження даної системи дасть можливість якісно і оперативно реагувати на зміни в діяльності даного виду підприємств та дозволить виявляти причини дестабілізації й своєчасно прийняти відповідні корегуючі рішення.

Таким чином, система бюджетування є сукупністю елементів, що задіяні під час формування та реалізації бюджетів. Структурними елементами бюджетних систем є: процес бюджетування, ресурси, що використовуються під час реалізації даного процесу, бюджети, технічне та програмне забезпечення, методика бюджетування [5]. Вони використовуються для поєднання та узгодження оперативних, тактичних та стратегічних планів.

Необхідно до початку впровадження системи бюджетування планово-економічним відділом разом з керівниками структурних підрозділів провести великий обсяг підготовчих робіт: визначити бюджетні центри; розробити і формалізувати розрахунки нормативів витрат сировини і матеріалів, інших виробничих витрат; визначити нормативи витрат на оплату праці по підрозділах; провести алгоритмізацію та встановити зв'язок системи оплати праці з контрольованими бюджетними центрами; визначити нормативи накладних витрат; визначити стандартизацію бази розподілу накладних витрат; регламентувати перелік об'єктів інформації для складання бюджету, строки подання та відповідальних осіб; створити бюджетний комітет; визначити місце кожного виконавця в системі формування основного бюджету; створення регламенту документообігу і порядку обміну інформацією. А також визначити цільові показники: обсяг реалізації, ціну, ліміт проведення розрахунків, тощо необхідний для розрахунку витрат та доходів кожного бюджетного центру. Отримавши сукупність кошторисів витрат і доходів, заповнюються бюджетні документи: звіт про прибутки і збитки, рух грошових коштів, прогнозний баланс на кінець місяця. Відповідно до фінансового результату складається план інвестицій.

Слід також зазначити, що поряд з бюджетами окремих центрів витрат формуються бюджети за економічним змістом діяльності цих підрозділів – бюджет виробничих витрат, накладних виробничих, адміністративних і витрат на збут, тощо. Загалом бюджетування на підприємствах з виробництва мінеральних вод працює за схемою, зображеною на рис. 1. При цьому провідна роль у процесі бюджетування належить відділу збуту, який оцінює можливості реалізації продукції та аналізує стан розрахунків за відвантаженою продукцією і виконання договорів.

У структурі діяльності підприємств із виробництва мінеральних вод бюджети є фактично сполучною ланкою між стратегічним управлінням, здійснюваним вищим керівництвом, і оперативним управлінням, реалізованим переважно на нижньому рівні. Тому

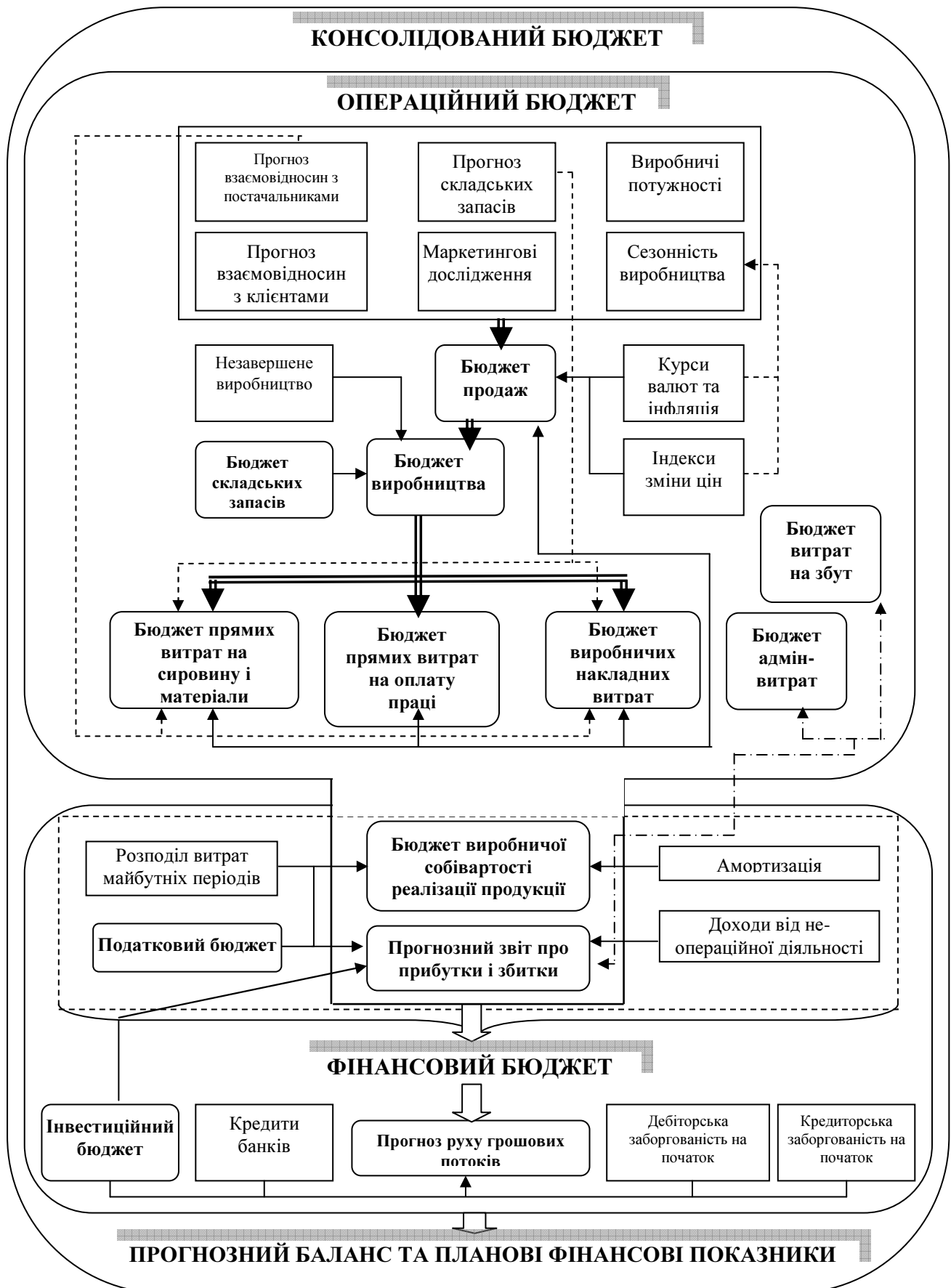


Рис. 1. Схема процесу бюджетування на підприємствах

Джерело: розроблено автором.

система бюджетування, впроваджувана в діяльність підприємств даного виду є ефективним методом управління, що передбачає реалізацію технології виробництва води, яка узгоджена та скоординована з усіма підрозділами або функціями плану роботи підприємства, та базується на аналізі прогнозів зміни всіх параметрів й отриманні за допомогою розрахунку економічних і фінансових індикаторів діяльності підприємства, і впровадження механізмів оперативного-тактичного управління, які забезпечують ефективне вирішення виникаючих проблем і досягнення заданих цілей. З огляду на це бюджетування має виступати цілісною скоординованою інформаційно-фінансовою технологією, що забезпечує ефективне управління, а через матрицю відповідальності трансформує стратегічні цілі підприємств з виробництва мінеральних вод в систему індивідуальних бізнес-завдань для кожного менеджера і виконавця.

У зв'язку з наявністю специфіки у виробництві мінеральної води, що пов'язана із сезонністю та локалізацією споживання у містах-мільйонниках, а також тенденцією до зростання номенклатури продукції і темпів її оновлення характер діяльності підприємства з виробництва мінеральних вод потрібно суттєво змінити. З огляду на це бізнес-прогнози мають розроблятися на даних, що відображають особливості зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства на майбутній період. Крім того, бізнес-прогнози складаються за напрямками прогнозування: попит на мінеральну воду, нормовані витрати, оподаткування, інфляція і т.д. За кожен бізнес-прогноз повинен відповідати конкретний центр планування.

Разом із цим, розробка бізнес-завдань залежить від системного і чіткого розподілу функцій бюджетного планування між структурними підрозділами підприємства. Тому необхідно визначити структуру бюджетного процесу на підприємстві і внести відповідні зміни до посадових інструкцій співробітників (рис. 2).

Управління бюджетуванням на підприємстві з виробництва мінеральних вод повинно починатися з призначення директора по бюджету: він відповідає за підготовчий процес, стандартизацію проектних форм, збирання та зіставлення даних, перевірку інформації та надання звітів. Директором по бюджету зазвичай призначається фінансовий директор, він виступає в якості штатного експерта і координує дії відділів. Також доцільно для управління бюджетним процесом на підприємстві створити бюджетний комітет, котрий буде складатися з керівників верхньої ланки та консультативної групи, яка може включати і зовнішніх консультантів. Це постійно діючий орган, що здійснювати перевірку стратегічних і фінансових планів, давати рекомендації, вносити корективи в діяльність підприємства. Рішення бюджетного комітету затверджуються Генеральним директором.

Для підвищення ефективності організації робіт у процесі бюджетування на підприємстві необхідно виділити планово-бюджетний відділ (ПБВ). Він керує і організовує основні роботи з: бюджетного планування; організації та методичного забезпечення розробки всіх прогнозів економічного розвитку підприємства відповідно до потреб ринку; проведення контролю за виконанням підрозділами підприємства планів-бюджетів; організації статистичного обліку за всіма виробничими і техніко-економічними показниками роботи підприємства та здачі звітності у встановлені терміни.

Центрами планування (ЦП) є структурні підрозділи підприємства або посадові особи, які мають виключне право на визначення основних тенденцій роботи підприємства за

допомогою складання бізнес-прогнозів. Закріплення ЦП за конкретними бюджетними елементами відбувається на етапі складання регламенту бюджету діяльності підприємства.



Рис. 2. Структура бюджетного процесу на підприємствах з виробництва мінеральних вод

Джерело: розроблено автором.

Центрами фінансової відповідальності (ЦФВ) є структурні підрозділи підприємства або посадові особи, які здійснюють контроль за складанням прогнозу діяльності підприємства щодо виробництва мінеральних вод, що складається із сукупності бізнес-завдань, а також за рухом матеріально-фінансових ресурсів по закріплених за ними статтях на етапі фактичної реалізації запланованих заходів. Закріплення ЦФВ за конкретними бюджетними елементами відбувається на етапі формування структури бюджету підприємства. Напрями витрачання матеріально-фінансових ресурсів підприємства будуть здійснюватися через центри витрат.

У рамках підготовки бюджетного процесу необхідно також розробити класифікатор і регламент бюджету підприємства. Класифікатор бюджету дозволить задавати бажану ієрархію бюджетних статей і згрупувати в них бюджетні елементи, і тим самим ефективніше використати ресурси при пікових навантаженнях у сезонному виробництві мінеральних вод. Також класифікатор бюджету створить можливості для: розподілу відповідальності

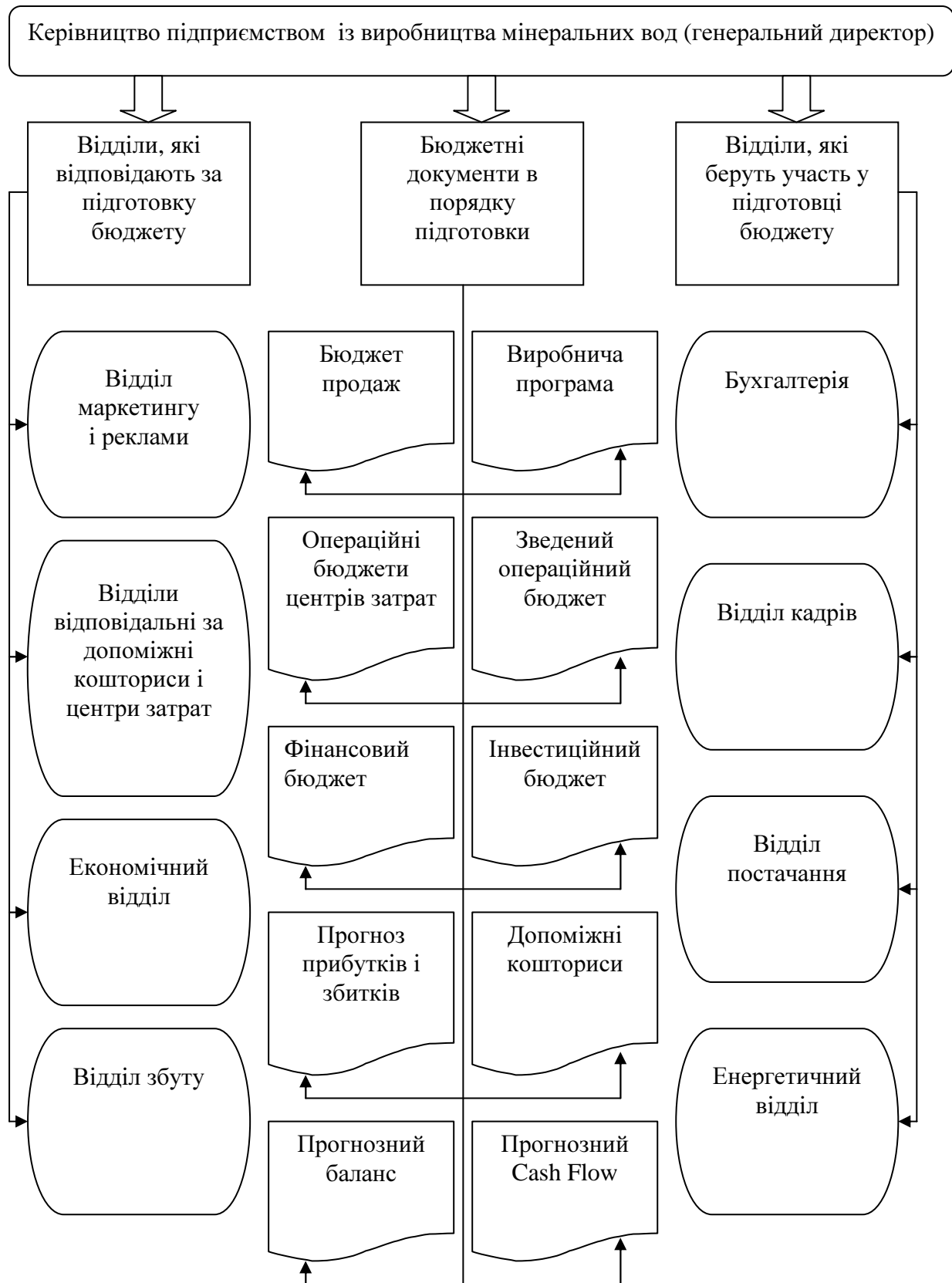


Рис. 3. Загальна схема управління процесом бюджетування на підприємствах з виробництва мінеральних вод

Джерело: розроблено автором.

структурних підрозділів підприємства за конкретні елементи; формування сукупних доходів і витрат підприємства з виробництва мінеральних вод; формування бюджету грошових коштів підприємства.

Крім того, впровадження системи бюджетного планування та управління дозволить, крім загального контролю встановити і внутрішній контроль над витратами та доходами в центрах відповідальності. Кожен робітник знатиме свою ділянку відповідальності та буде зацікавлений у покращенні якісних показників роботи. Загальна схема побудови системи управління процесом бюджетування на підприємствах з виробництва мінеральних вод представлена на рис. 3. При цьому процес планування набуде двостороннього характеру, адже зацікавлені у виконанні своїх планів працівники бюджетних центрів вноситимуть до бюджетного комітету свої обґрунтовані пропозиції та корективи щодо планових показників діяльності господарюючого суб'єкту, тобто буде відбуватися планування «знизу».

Технологія бюджетування на підприємствах з виробництва мінеральних вод виступатиме інструментом контролю за станом та зміною ситуації в усіх сферах його діяльності. Тому поряд з бюджетами на плановий період складатимуться звіти про виконання бюджетів за останній місяць, а також співставлятимуться планові та фактичні показники. За результатами співставлення відхилень планово-економічний відділ, який вестиме цю ділянку роботи, проводитиме аналіз відхилень та виявлятиме причини їх виникнення. Такий план-факт аналіз здійснюватиметься як по бюджетах центрів витрат і доходів, так і по зведених бюджетах.

Після аналізу відхилень керівництву подаватиметься аналітична записка з розшифровкою причин відхилень. Після цього керівництво, отримавши паралельно прогнози відділу збуту та відділу маркетингу і реклами щодо динаміки ринку та ринкових можливостей реалізації продукції, вноситиме корективи в оперативну стратегію діяльності на наступний місяць. Цьому сприятиме можливість проведення на базі побудованої комп'ютерної моделі планування бюджетного процесу сценарного аналізу.

Змінюючи значення вхідних (індикативних) показників плану (обсяги виробництва та реалізації за асортиментом, ліміти статей витрат, години роботи, кількість задіяного персоналу та ін.) буде створено можливість моделювати варіанти розвитку подій на наступний місяць та квартал. Внаслідок цього обиратиметься прийнятна стратегія роботи та варіант плану і через керівників підрозділів доводитимуться до підлеглих працівників, які разом протягом дня можуть вносити пропозиції з обґрунтуванням, щодо корегування планових показників. Після вивчення цих пропозицій керівництво матиме можливість корегувати показники плану. Поряд з цим система бюджетного контролю дозволить вже на наступний день отримувати оперативну інформацію щодо виконання всіх бюджетів і в разі значних відхилень проводити корегування планових завдань.

Висновок. Загалом розроблення і впровадження бюджетування в діяльність підприємств з виробництва мінеральних вод дасть можливість включити в процес планування та контролю всі підрозділи підприємств. Адже їх скоординована робота буде спрямована на успішне досягнення поставлених цілей підприємства на основі розроблення висновків та прогнозів, які стануть орієнтиром планового моделювання всього процесу функціонування підприємств і базою для прийняття управлінських рішень щодо коригування положень короткострокової та довгострокової стратегії розвитку.

Отже, результатами впровадження бюджетування стануть: зміцнення фінансової дисципліни; можливість вибору оптимальних варіантів вкладення коштів; можливість оптимізації структури капіталу для забезпечення платоспроможності та фінансової стійкості; можливість вкладення вивільнених коштів у програми технологічної реконструкції основного виробництва та поліпшення якості продукції.

1. Волков О. Н. *Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях* / О. Н. Волкова. – М. : Финансы и статистика, 2005.
2. Гуцал О. П. Генезис бюджетування витрат на персонал / О. П. Гуцал // Вісник Хмельницького національного ун-ту. Серія: Економіка. — 2014. — Т. 1, № 6.
3. Корецький М. Х. *Управлінський облік: [навч. посібник]* / М. Х. Корецький, Н. В. Дацій, Л. В. Пельтек. – К. : Центр учбової літератури, 2007.
4. Кузмін О. Є. *Теорія і практика бюджетування зовнішньоекономічної діяльності підприємства: [навч. посібник]* / О. Є. Кузмін, О. Г. Мельник. — Львів: Видавництво «Растр – 7», 2010.
5. Куцик В. І. *Розробка та впровадження системи бюджетування на підприємстві [Електронний ресурс]* / В. І. Куцик. - Режим доступу : [http:// www.nbuv.gov.ua/](http://www.nbuv.gov.ua/)
6. *Планування діяльності підприємств харчової промисловості в умовах ринку: [монографія]* / [Богатирьов А.М., Бутенко А.І., Кузнецова І.О.]. - Одеса: Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, ОНАХТ, 2003.
7. Ткаченко А. М. *Бюджетування – ефективний спосіб попередження впливу кризових явищ* / А.М. Ткаченко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. — 2012. — № 3.
8. *Управління затратами підприємства : [монографія]* / [Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлап'юнов Л. Ю., Макухін Г. А.]. — К. : Лібра, 2007.
9. Федулова Л. І. *Сучасні концепції менеджменту: [навч. посібник]* / За. ред. Л. І. Федулової. - К. : Центр учбової літератури, 2007.
10. Хруцкий В. Е. *Внутрифирменное бюджетирование. Настольная книга по постановке финансового планирования* / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов — 2-е изд, перераб и доп — М. : Финансы и статистика, 2006.