

## ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТУВАННЯ У ЦУКРОВОМУ ВИРОБНИЦТВІ

*Анотація.* Досліджено основні підходи науковців до сутності бюджетування. Визначено вимоги, завдання та принципи організації бюджетування у цукровому виробництві. Запропоновано порядок формування бюджетів основного виробництва цукру з урахуванням технологічних й організаційних особливостей та ринкових умов функціонування цієї галузі.

**Ключові слова:** виробництво цукру, бюджетування, принципи бюджетування, гнучкі бюджети

*Medvid L., Rybakova L.*

## PECULIARITIES OF BUDGETING IN SUGAR PRODUCTION

*Summary.* Basic approaches of scientists to the essence of budgeting are investigated. Requirements, objectives and principles of budgeting in the sugar production are determined. The procedure for budgeting of main sugar production with regard to technological and organizational peculiarities and market conditions of functioning of this industry is suggested.

**Keywords:** sugar production, budgeting, principles of budgeting, flexible budgets

### 1. Вступ

На етапі трансформування національної економіки рівень розвитку підприємницьких структур значною мірою залежить від використання сучасних управлінських технологій та побудови ефективних систем управління на підприємствах. Актуальність та необхідність впровадження й використання управлінського обліку на підприємствах уже не викликає жодних сумнівів. Одним з елементів управлінського обліку, який зараз усе частіше впроваджується в роботу вітчизняних підприємств, є бюджетування.

Бюджетування, як сучасна управлінська технологія – це процес планування виробничо-господарської діяльності підприємства, процес розробки, виконання, контролю та аналізу фінансового плану, який охоплює всі сторони господарської діяльності, що дозволяє зіставити всі витрати і отримані результати на наступний період [21].

Питанням теорії і практики бюджетування діяльності підприємств займалися багато вітчизняних і закордонних вчених: І. А. Бланк, С. А. Білобловський, С. В. Голов, Л. Гнилицька, В. А. Дерій, Я. В. Догадайло, К. Друрі, А. П. Дугельний, Д. М. Коркуна, М. А. Костів, В. І. Куцик, П. О. Куцик, Ф. Ф. Макарук, Л. В. Нападовська, С. В. Онищенко, В. А. Панков, В. П. Савчук, В. Н. Самочкін, О. І. Судакова, А. Ю. Харко, В. Е. Хруцкий, Чарльз Т. Хорнгрен, С. В. Щеголькова [1-24] та ін. Проте проблемам запровадження системи бюджетування на підприємствах з виробництва цукру присвячено недостатньо наукових праць.

**Мета статті** – дослідити особливості організації процесу бюджетування на підприємствах з виробництва цукру для оптимізації ресурсних потоків, удосконалення управління витратами, підвищення рівня інвестиційної привабливості й конкурентоспроможності цих підприємств.

### 2. Бюджетування як управлінська технологія: теоретичний аспект

Сьогодні проблема бюджетування висвітлена у працях багатьох зарубіжних і вітчизняних учених, які вивчають бюджетування або як складову фінансового планування, або як технологію управлінського обліку. Так, вчені В. Е. Хруцкий і Т. В. Сизова характеризують бюджетування як технологію фінансового планування, обліку та контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях управління, що дає змогу аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники [24]. У дослідженнях А. П. Дугельного та В. Ф. Комарова бюджетування розглядається як регулярне складання планів [9]. Бюджетування як технологію складання скоординованого за всіма підрозділами плану наявності ресурсних обмежень, що ґрунтуються на комплексному аналізі прогнозів зміни зовнішніх і внутрішніх параметрів за допомогою розрахунку економічних і фінансових показників та індикаторів діяльності розглядали у своїх дослідженнях Л. С. Шаховська, В. В. Хохлов та О. Г. Кулакова [3]. Натомість Самочкін В. М. під бюджетуванням розуміє систему погодженого управління підрозділами підприємства в умовах динамічного бізнесу, що змінюється, диверсифікованого бізнесу [20, с. 200.].

У дослідженнях українських вчених також є різні підходи. На думку В. П. Савчука, бюджетування – це процес планування майбутньої діяльності підприємства, результати якого оформляються системою бюджетів [19]. В. А. Панков, С. Я. Сельських, Н. М. Михайличенко тлумачать бюджетування як інструмент реалізації оперативного й тактичного планування розробленням комплексів цільових показників у кількісному виразі [18]. А. Ю. Харко розуміє під бюджетуванням планування діяльності підприємства шляхом розроблення системи взаємопов'язаних бюджетів, комплексно орієнтованих

на ринкові потреби й покликаних забезпечити стійкий фінансовий стан і поступальний розвиток підприємства відповідно до його головної місії та статутних завдань [22].

Ще один підхід до визначення цього поняття висловлює І. А. Бланк, вважаючи, що бюджетування – це процес розробки конкретних бюджетів відповідно до цілей оперативного планування в практичній діяльності компанії [1, с. 490.]. Схожої думки дотримуються Є. Мягков, С. Кийко, В. Баликін, визначаючи бюджетування як регламентований процес формування, розгляду, затвердження бюджету підприємства і контролю його виконання [15].

Проте С. І. Білобловський вважає бюджетування управлінською технологією, призначеною для підвищення фінансової обґрунтованості прийнятих управлінських рішень [2]. Слушною є позиція Ф. Ф. Макарука, який зазначає, що бюджетування – узгоджена система управління певними структурними підрозділами на основі розроблених бюджетів і систематично обробленої інформації, яка безпосередньо пов'язана з діяльністю суб'єкта господарювання [13, с. 213]. Л. В. Нападівська розглядає бюджетування з трьох основних позицій: процес трансформації планів діяльності підприємства в фінансово-економічні показники; інструмент підвищення відповідальності керівників за витрати та досягнення поставленої мети; технологію інформаційно-аналітичної підтримки управління, яка призначена для підвищення економічної обґрунтованості рішень [16].

Комплексною системою заходів, яка включає складання бюджетів, поточний контроль за їх виконанням, облік відхилень фактичних показників від бюджетних, а також аналіз їх причин, вважають бюджетування С. Онищенко та Л. Гнилицька. Варто погодитись з думками цих вчених щодо визначення бюджетування як процесу організації управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, основою якого є розроблення бюджетів не лише за центрами відповідальності, а й напрямками діяльності, з подальшим контролем за їх виконанням, аналізом відхилень фактичних показників від передбачених бюджетом та регулювання господарської діяльності з метою узгодження та досягнення запланованих результатів на всіх рівнях управління [5, 17].

Більшість вчених-економістів визначають бюджет як план, що охоплює всі сторони господарської діяльності підприємства, представлений сукупністю документів (бюджетів, планів, кошторисів), що встановлюють показники результатів фінансово-господарської діяльності підприємства на певний період часу (рік, квартал, місяць) [7, 12, 14].

Отже, на наш погляд, метою бюджетування є здійснення періодичного планування, забезпечення координації роботи менеджерів усіх рівнів, визначення витрат операційної діяльності підприємства, створення основи для оцінки і контролю виконання планів. Об'єктом бюджетування є підприємство, яке представляє собою складну соціально-економічну систему, а тому і процес бюджетування як моделювання та відображення господарської діяль-

ності підприємства повинен відбуватися на основі системного підходу.

Системний підхід у бюджетуванні підприємств цукрової галузі означає, що об'єкт бюджетування (підприємство) виступає як цілісна модель, що характеризується певним набором параметрів (планових показників). Тому, складання бюджету на певний період є не що інше, як моделювання, де в якості вихідних беруться параметри стану підприємства на початок бюджетного періоду, планові показники обсягів реалізації цукру з урахуванням одержання відповідних доходів і прогнозних показників закупівлі цукрового буряка у запланованому періоді.

### **3. Вимоги та принципи бюджетування на підприємстві**

На підприємствах з виготовлення цукру бюджетування, як складова управлінського обліку застосовується рідко і якщо застосовується, то не дає бажаного результату. Зазвичай це трапляється через незнання принципів постановки бюджетування, неповну постановку бюджетування, незв'язаність бюджетування зі стратегією підприємства, відсутність мотивації та інших причин. На більшості підприємств не здійснюють управлінський облік, і відповідно, не використовують і процес бюджетування.

Під принципами бюджетування пропонується розуміти основні правила і вимоги щодо впровадження бюджетування на підприємстві.

Вибір принципів залежить від мети управління та стратегії діяльності підприємства, а також від внутрішніх і зовнішніх обмежень та умов здійснення господарської діяльності. Щодо мети управління, то варто відмітити, що багато керівників сприймають процес бюджетування не як метод управління підприємством, а лише як інструмент збору та обробки даних з метою проведення аналізу та складання управлінської звітності. На нашу думку, система бюджетування має базуватися на даних аналітичного обліку, а також сформувати оперативну звітність для контролю та аналізу діяльності будь-якого структурного підрозділу підприємства з виготовлення цукру.

До внутрішніх обмежень на цукрових заводах можна віднести технологічні особливості цукроваріння, виробничі потужності підприємства та сезонність їх роботи. Зовнішні обмеження, котрі необхідно враховувати при формуванні бюджетів, полягають у наявності сировини – цукрових буряків. Цукрові заводи можуть переробляти цукровий буряк власного виробництва, або закуплений у виробників, або переробляти давальницьку сировину.

Для визначення переліку та змісту принципів бюджетування на підприємстві необхідно сформулювати перелік основних вимог щодо організації запровадження бюджетування на підприємствах: визначеність часових границь бюджетного періоду; правильне виділення центрів відповідальності та їх керівників, що забезпечують виконання показників бюджетів; розгляд декількох можливих варіантів розвитку ринкових виробничих ситуацій; корис-

ність інформації для прийняття управлінських рішень; врахування структури бізнесу та факторів зовнішнього та внутрішнього середовища; взаємозв'язок бюджетування з системою управлінського обліку; використання єдиної нормативної бази у бюджетуванні та стратегічному плануванні; участь в бюджетуванні всіх підрозділів підприємства та оперативний контроль за виконанням бюджетів; наявність системи мотивації, скерованої на виконання працівниками показників бюджетів.

Вимоги щодо запровадження та функціонування бюджетування на цукрових заводах обумовлюють відповідні завдання бюджетування витрат: оцінка діяльності підприємств через порівняння фактичних витрат із плановими; обґрунтування витрат і підтримання функції поточного їх планування на кожній стадії операційної діяльності (за центрами відповідальності); забезпечення виконання бюджетів витрат за центрами відповідальності.

Таким чином, на основі сформованих вимог і завдань при організації бюджетування на підприємствах з виробництва цукру пропонується дотримуватись таких принципів: використання науково обґрунтованих норм і нормативів; повноти розробки бюджетів, що відображають операційну діяльність підприємства; єдності форм бюджетів і звітів про їх виконання; системності за умови, що бюджетування є складовою управлінського обліку; відповідальності на основі визначення центрів відповідальності та їх керівників; контролю на основі порівняння планових і фактичних показників; багатоваріантності бюджетів з урахуванням внутрішніх і зовнішніх обмежень; релевантності інформації щодо прийняття управлінських рішень.

Отже, чітке визначення та дотримання принципів бюджетування створює умови для ефективної роботи підприємства, раціонального використання ресурсів і запобігає впливу негативних чинників на процес виробництва та реалізації продукції.

#### **4. Бюджетування у виробництві цукру: практичний аспект**

Загалом в економічній літературі бюджети поділяють на чотири групи: основні, які є основою для прийняття рішень вищим рівнем управління (до прикладу, прогнозний баланс, бюджет доходів і витрат); операційні, у яких плануються показники операційної діяльності (бюджет реалізації, бюджет прямих матеріальних витрат тощо); допоміжні, які деталізують певні напрями діяльності, що супроводжують чи є результатом виконання операційних бюджетів (наприклад, бюджет капітальних витрат тощо); спеціальні (бюджет розподілу прибутку, бюджет соціальних програм та ін.) [17].

Залежно від методів розроблення бюджети поділяються на гнучкі та фіксовані. При складанні фіксованих бюджетів показники не залежать від параметрів базової активності (наприклад, бюджет витрат на оплату праці управлінського персоналу, бюджет витрат на науково-дослідні роботи, бюджет витрат на рекламу), тому його використовують для планування витрат, які частково регулюються, а обсяг випуску продукції на них не впливає.

При складанні гнучких бюджетів показники залежать від обсягу діяльності підприємства (наприклад, від обсягу випуску чи реалізації продукції). Гнучкий бюджет підходить для центрів повністю регульованих витрат, а також для центрів доходів, оскільки він показує, яким чином, змінюючи обсяг випуску чи реалізації продукції, можна впливати на витрати чи доходи. За принципом гнучкого бюджету планують доходи та витрати на основні матеріали.

В економічній літературі пропонують застосувати для формування бюджетів такі підходи: бюджети “від досягнутого” (Incremental), бюджети “з нуля” (Zero-Base budgets) та бюджети “з аналізом додаткових варіантів” [11, 15, 21].

Бюджети “від досягнутого” (“спадкоємні” бюджети) складаються відповідно існуючого механізму на основі статистики минулих періодів з врахуванням поточних змін (наприклад, бюджет загальнови-робничих витрат). Їх перевага у тому, що на складання витрачається набагато менше зусиль та часу. Однак є і дуже вагомий недолік – це небезпека помилок, які тягнуться з минулого без змін.

Бюджети “з нуля” розробляються, виходячи з припущення, що для даного підрозділу підприємства бюджет складається вперше. Це позбавляє від допущених у минулому помилок. Недоліки даного виду бюджету – складність та трудомісткість розробки.

Бюджети “з аналізом додаткових варіантів” відрізняються від звичайних спадкоємних бюджетів аналізом різних варіантів подій. Наприклад, при такому бюджеті може змінюватися сума витрат в бік скорочення чи збільшення.

Оскільки нами досліджується облік витрат основної діяльності підприємства, то варто зупинитися на вивченні гнучких операційних бюджетів процесу виробництва цукру та заготівлі цукрового буряка. Адже фіксовані бюджети не залежать від обсягів виробництва і не впливають на них, а основні, допоміжні та спеціальні бюджети впливають на виробництво лише опосередковано і не конкретизують його.

Гнучкі бюджети використовуються з метою більш детального аналізу обсягів заготівлі цукрового буряка та виробництва цукру. У гнучкому бюджеті, на відміну від фіксованого, може передбачатися декілька альтернативних варіантів обсягу заготівлі. Гнучкий бюджет заготівель буряка та виробництва цукру повинен включати витрати, скориговані на фактичний обсяг заготівельної сировини та виробленого цукру. Якщо у фіксованому бюджеті показники заздалегідь плануються, то в гнучкому вони коригуються з урахуванням обсягів придбання та виготовлення. На підставі гнучкого бюджету, з метою виявлення причин виникнення відхилень, проводиться аналіз. У системі управління витратами методика складання гнучкого бюджету сприяє більш економічному використанню ресурсів та забезпечує пошук шляхів зниження витрат, пов'язаних із заготівлею основної сировини та виробничою діяльністю підприємства.

На всіх промислових підприємствах, в тому числі і на цукрових, першим варто скласти бюджет продажу. Він складається на підставі прогнозів продажу, і передбачає майбутні обсяги продажу виготовленої продукції.

Для передбачення майбутніх обсягів продажу застосовують комплексний підхід, що включає дослідження ринку, статистичну інформацію та прогнози фахівців про економічний розвиток певної галузі й економіки загалом, перспективи цінової політики тощо.

Далі, на цукрових підприємствах, варто скласти бюджет виробництва цукру, бюджет заготівлі сировини (цукрового буряка), бюджет витрат на заготівлю сировини, бюджет використання допоміжних матеріалів, бюджет придбання матеріалів, бюджет прямих витрат на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, бюджет загальновиробничих витрат і бюджет собівартості виготовленої продукції. Взаємозв'язок складання бюджетів цукрового виробництва наведено на рис. 1.



Рис. 1. Схема формування бюджетів основної діяльності підприємств цукрової галузі

Як видно з рис. 1 на основі бюджету продажу складається бюджет виробництва (виробнича програма, що визначає запланований обсяг виробництва готової продукції в бюджетному періоді). На основі останнього формуються бюджети заготівлі сировини, використання допоміжних матеріалів, прямих витрат на оплату праці та відрахування на соціальні заходи і загальновиробничих витрат.

На підставі бюджету заготівлі сировини (цукрового буряка) формують бюджет витрат на заготівлю, а на підставі бюджету використання допоміжних матеріалів – бюджет придбання матеріалів. Особлива увага надається бюджетам заготівлі цукрового буряка та витрат на його заготівлю. Тут розрахунки повинні здійснюватися у трьох варіантах: 1) з урахуванням можливостей вирощування цукрового буряка самим підприємством, 2) заготівлі його

у підприємств з вирощування цукрового буряка, або 3) передбачати виробництво на давальницькій основі. Хоча може бути поєднання цих варіантів. Розроблення бюджетів з урахуванням всіх можливих варіантів дасть можливість визначити найбільш ефективний для конкретного підприємства та прийняти оптимальне управлінське рішення ще до початку сезону цукроваріння.

Загалом бюджет собівартості виготовленої продукції складається на основі бюджетів: витрат на заготівлю сировини, використання допоміжних матеріалів, прямих витрат на оплату праці та загальновиробничих витрат.

## 5. Висновки

Бюджетування на підприємстві спрямоване на задоволення потреб внутрішнього управління в інформації, яка відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління та досягнення корпоративних цілей. У загальному вигляді бюджетування варто розглядати як інформаційну підсистему внутріш-

нього управління операційною діяльністю підприємства на базі функціонування центрів відповідальності за допомогою визначених фінансових інструментів, які називаються бюджетами.

Для підприємств цукрової промисловості властиві певні особливості організації бюджетування, що виявляються у вимогах і принципах, які повинні враховувати технологічні, організаційні та ринкові умови функціонування цієї галузі. Особливо це складання бюджету заготівлі цукрового буряка та витрат на заготівлю окремо від бюджету допоміжних матеріалів, адже процес заготівлі сировини у цукровому виробництві має особливий характер, і доцільно враховувати його варіанти. Крім того, сезонний характер діяльності передбачає короткий термін виробництва, що полегшує процес бюджетування та контролю за виконанням бюджетів. Для

більш ефективного процесу бюджетування на підприємства з виготовлення цукру доцільно застосувати гнучкі бюджети, які давали б можливість коригувати показники бюджетів залежно від обсягів заготівлі та виготовлення продукції.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера [Текст] / И. А. Бланк. – К : Ника-Центр”, 1998. – 480 с.
2. Білобловський С. А. Бюджетування виходячи з потреб ринку (АВВ-технологія) – новітні управлінські технології / С. А. Білобловський // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 5. – С. 11-12.
3. Бюджетирование: теория и практика [Текст] : учебн. пособ. / Л. С. Шаховская, В. В. Хохлов, О. Г. Кулакова и др. – М. : КНОРУС, 2009. – 400 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
5. Гнилицька Л. Контроль та аналіз у бюджетуванні / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит – 2009. – № 7 – С. 12-24.
6. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю [Текст] : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, Екон. думка, 2009. – 272 с.
7. Догадайло Я. В. Теоретичні основи бюджетування на підприємстві / Я. В. Догадайло // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua>.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : науч. пособ. / К. Друри ; [пер. с англ., под ред. С. Л. Табалиной]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
9. Дугельный А. П. Бюджетное управление предприятием [Текст] : учеб.-практ. пособ. / А. П. Дугельный, В. Ф. Комаров. – М. : Дело, 2003. – 432 с.
10. Коркуна Д. Бюджетування у системі фінансового планування підприємства / Д. Коркуна // Формування ринкової економіки в Україні – Львів : Львівський національний університет ім. І. Франка, 2009. – Вип. 19. – С. 330-334.
11. Костів М. А. Бюджетування як аспект контролю доходів і витрат на підприємствах електротехнічної галузі / М. А. Костів, Л. Г. Медвідь // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів : ЛКА, 2009. – Вип. 31. – С. 92-97.
12. Куцик В. І. Роль бюджетування в управлінні підприємством / В. І. Куцик, Ю. О. Коляса // Інноваційна економіка. – 2012 – № 4 (30). – С. 137-139.
13. Макарук Ф. Ф. Бюджетування у системі контролю діяльності підприємства: теоретичний аспект / Ф. Ф. Макарук // Проблеми теорії і методології бухгалтерського обліку : міжнар. зб. наук. праць / [ред. кол. : Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, Н. М. Малеюга та ін.]. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 3 (18). – С. 212-217.
14. Медвідь Л. Г. Бюджетування в мисливських господарствах: методичні підходи / Л. Г. Медвідь, Г. А. Говда // Економіка Криму. – 2012. – № 4 (41). – С. 310-315.
15. Мягков Є. Бюджетування на промисловому підприємстві : досвід ВАТ “Дніпроспецсталь” / Є. Мягков, С. Кийко, В. Баликін // Бухгалтерський облік і аудит – 2005. – № 3 – С. 23-31.
16. Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-63.
17. Онищенко С. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством / С. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006 – № 6. – С. 42-51.
18. Панков В. А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства [Текст] : навч. посібн. / В. А. Панков, С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенко. – К. : ЦУЛ, 2007. – 112 с.
19. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций [Текст] : науч. изд. / В. П. Савчук. – К. : Максимус, 2001. – 600 с.
20. Самочкин В. Н. Гибкое развитие предприятия. Анализ и планирование [Текст] : науч. изд. / В. Н. Самочкин. – М. : Дело, 1999. – 336 с.
21. Судакова О. І. Особливості бюджетування українських підприємств / О. І. Судакова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gusnauka.com>.
22. Харко А. Ю. Бюджетування у процесі управління фінансовою діяльністю підприємства / А. Ю. Харко // Фінанси України. – 2001. – № 9. – С. 82-91.
23. Хорнгрен Чарльз Т. Бухгалтерский учет : управленческий аспект [Текст] : науч. изд. / Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер / [перевод с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 416 с.
24. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование [Текст] : науч. изд. / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов, Т. В. Сизова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 400 с.