

*Н. А. Правдюк,
д. е. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет*

БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ПІДГАЛУЗИ

*N. Pravdyuk,
doctor of economics, professor, head of department of accounting
Vinnitsa National Agrarian University*

BUDGETING AS A TOOL FOR COST ACCOUNTING TO IMPROVE THE QUALITY OF PRODUCTS OF THE ALCOHOLIC BEVERAGE SUB-SECTOR

Стаття містить аналіз основних процедур бюджетування та їх адаптації для підприємств лікєро-горілочаної підгалузі. Автор пропонує уточнені визначення центрів витрат та відповідальності. На прикладі підприємства лікєро-горілочаної промисловості представлено наукових підхід інтеграції систем бюджетування та менеджменту якості. Це дозволяє встановити дієву взаємодію показників обліку витрат, ліквідності, рентабельності та якості продукції.

The article includes analysis of basic budgeting procedures and their adaptation for businesses alcoholic beverage sub-sector. The author offers a refined definition of cost centers and responsibility. In the example of the alcoholic beverage industry presents scientific approach to the integration of budgeting and quality management. This allows us to establish effective interaction parameters of cost accounting, liquidity, profitability and product quality. This combination allows to formalize the overall strategy of the company. The strategy includes specific indicators. They consist of the performance of each process and management process. These indexes are the basis of control system management and process owners. Responsibility centers responsible departments and individual processes. They are adapted to the technology of production of alcoholic beverages. The system of remuneration varies according to responsibility centers and has a flexible component. It depends on defined key performance indicators. These indexes related to profitability index, payback period and other business results. Depending on the stage of the life cycle of the company, the production of individual products, seasonality, key performance indicators may vary. Changing parameters predicts changes in the operational management accounts provided stable strategic performance indicators. Through a system of management accounting and quality control system is complex and covers a variety of activities. Clear strategic goals of detail algorithms, their relationship with management and process and separation of responsibilities allows centers to implement cost management, pricing, optimize assortment and coordinate specialized strategies. For example, strategic production programs (developed according to production capacity) associated with the marketing strategy. Effective integration of budgeting and management of quality achieved by introducing a mechanism of planning and control of technological processes and management company. The introduction of the proposed system can be realized through project management, formation of the project team, which includes representatives from all departments and centers of responsibility. Synergetic effect a through budgeting and quality management in enterprises industry results will increase sales, reduce production costs, the least amount of liquid reserves, improve return on sales and liquidity.

Ключові слова: бюджетування, облік витрат, якість продукції. Центр відповідальності, центр витрат, операційне управління, лікєро-горілочана підгалузь.

Key words: budgeting, cost accounting, quality products. Centrum responsibility, cost center, operational management, alcoholic beverages subsector.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ І ЇЇ ЗВ'ЯЗОК З ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ТА ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Метою запровадження системи бюджетування є в першу чергу управління витратами та результативністю. Для підприємств лікєро-горілочаної промисловості це в першу чергу якість продукції та виконання технологічних та управлінських процесів і оптимізація витрат, що віддзеркалюється в собівартості продукції. Така ланцюгова система управління може бути реалізована за допомогою системи бюджетування, визначення центрів відповідальності з подальшою інтеграцією в систему управління якістю продукції.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ, У ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ

Серед відомих підходів щодо розроблення теоретичних і прикладних засад системи бюджетування на підприємстві були відокремлені роботи таких авторів як І. Бланк [1], Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел [2], О. Мельник [3], С. Онищенко [4], Ч. Хорнгрен [5], В. Хруцкий [6] та інші. Для практичної реалізації використана система управління процесами бюджетування Інталев [7]. Основою інтеграційної системи управлінського обліку та менеджменту якості є бюджетування, орієнтоване на результат. Але, не дивлячись на достатньо представлені приклади використання цільових воронок бюджетного

управління та запровадження сучасних систем управлінського обліку, менеджмент підприємств лікєро-горілочаної підгалузі потребує новітніх практичних підходів до формування синергетичної системи управлінського обліку та менеджменту якості.

МЕТА СТАТТІ

Мета статті полягає у представленні результатів дослідження процесів обліку витрат на підприємстві лікєро-горілочаної підгалузі методом бюджетування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інтеграція двох складних систем, які, як правило, розглядалися менеджерами та фахівцями підприємств відокремлено, можлива тільки при умові використання традиційних систем обліку та управління (реалізованих, наприклад, в середовищі ІС Підприємство) та систем управлінського обліку, бюджетування та корпоративного менеджменту (наприклад, в середовищі ІС Підприємство + Інталев-Корпоративний менеджмент). Таке поєднання дозволяє формалізувати загальну стратегію розвитку підприємства, що містить як одну зі складових цільовий випуск якісної продукції для підтримки рівня конкурентоспроможності на галузевому ринку. Стратегія формалізується за допомогою конкретних показників, деталізується до кожного технологічного та управлінського процесу і контролюється керівництвом і власниками процесів. Центри відповідальності формуються відносно підрозділів та процесів і саме тому є більш конкретними та адаптуються відповідно технології виробництва алкогольних напоїв.

Система оплати праці змінюється відповідно до центрів відповідальності та має гнучку складову, яка залежить від визначених ключових показників, які, в свою чергу, пов'язані з показниками рентабельності, окупності та іншими результатами бізнесу. В залежності від етапу життєвого циклу підприємства, випуску окремих видів продукції, сезонності, ключові показники можуть змінюватись, що автоматично передбачає зміни в оперативній управлінській звітності за умови стабільних стратегічних показників результативності.

Визначимо особливості адаптації такої системи для підприємств лікєро-горілочаної промисловості.

1. Оптимізація собівартості. В першу чергу, запроваджується система оптимізації витрат на сировину і матеріали.

2. Контроль рентабельності різних видів продукції. Аналіз асортиментних матриць, каналів та сегментів збуту, товарів-замінників тощо.

3. Своєчасна та достовірна управлінська звітність. Використання мобільних оперативних звітів.

4. Інтеграція системи управління якістю та бюджетування для оперативного і стратегічного управлінського обліку та контролю і прийняття управлінських рішень.

Якщо такі стратегічні цілі підприємства як запровадження нових технологій виробництва, зменшення собівартості конкретного виду продукції відносяться, в основному, до удосконалення технологічних процесів і центри відповідальності визначаються на виробничих ділянках, то такі стратегічні цілі як досягнення економічної та фінансової стійкості охоплюють всі підрозділи підприємства та об'єднують технологічні та управлінські процеси, виробничі операції та процедури реалізації продукції. Так, економічна стійкість передбачає забезпечення рівноважного збалансованого стану економічних ресурсів підприємства, яке забезпечує стабільну прибутковість, сприятливі умови для розширеного відтворення та економічного зростання. Фінансова стійкість полягає в забезпеченні збалансованих фінансових потоків, наявності фінансових ресурсів підприємства і вимірюється показниками ліквідності, платосп-

роможності, рентабельності продаж. На ділянці стабільного розвитку життєвого циклу підприємства ліквідність підприємства визначається прибутковістю діяльності підприємства, окупністю інвестиційних вкладень, ефективністю управління оборотним капіталом. Причинами зниження рентабельності продаж можуть бути зростання собівартості продукції, зниження обсягів реалізації.

Наскрізна система управлінського обліку та контролю якості продукції характеризується великим ступенем складності, тому що охоплює різноманітні напрями діяльності. Але чіткі алгоритми деталізації стратегічних цілей, їх зв'язок з управлінськими та технологічними процесами та відокремлення центрів відповідальності дозволяє реалізувати управління витратами, ціноутворенням, оптимізувати асортимент та узгодити спеціалізовані стратегії — наприклад, стратегічні виробничі програми (побудовані відповідно до можливостей виробництва) з маркетинговою стратегією. Якщо для виробничих процесів основними контрольними показниками є збитки і втрати при здійсненні основної виробничої діяльності, наявність наднормативних товарних та виробничих запасів; показники зміни частки ринку продукції, показники модернізації технологічного обладнання, то для економічної і фінансової стійкості важливими є показники перевищення рівня кредиторської заборгованості, показники використання позикових коштів, обсяг обігових коштів та позикового капіталу, оцінювання показників окупності інвестицій, питома вага дебіторської заборгованості, часові показники виконання зобов'язань перед інвесторами, кредиторами та акціонерами та виконання портфеля замовлень. Показники виконання технологічних процесів та витрат повинні бути інтегровані в систему показників економічної та фінансової стійкості. Тобто, система менеджменту якості не може існувати як система опису та контролю виконання процесів, навіть при визначенні центрів відповідальності та власників процесів. Кожен процес повинен мати затверджену бюджетну форму з чіткими плановими показниками, які в подальшому порівнюються з фактичними. Крім того, запроваджується система підвищення компетенції власників процесів, які мають більш широкі права внесення гнучких змін та контролю одержаних результатів.

Позитивні результати інтеграції систем бюджетування та менеджменту якості досягаються за рахунок запровадження механізму планування та контролю за технологічними і управлінськими процесами підприємства. Такий механізм передбачає виконання таких процедур:

1. Визначення всіх технологічних та управлінських процесів і зв'язків між ними (Наприклад, технологічні карти виробництва продукції на визначеній технологічній лінії та асортиментні матриці продукції маркетингової стратегії, процеси реалізації продукції).

2. Визначення центрів відповідальності та власників процесів.

3. Визначення послідовності наскрізних взаємодій та взаємозалежностей показників від стратегічного показника до показників процесів і навпаки.

4. Контроль наявності та доступності ресурсів та інформації, необхідних для підтримки процесів і їх моніторингу.

5. Моніторинг вимір і аналіз процесів.

6. База знань як рекомендації запровадження заходів за фактичними результативними показниками та їх порівнянням з плановими.

7. Адаптація рекомендацій та прийняття рішення щодо запровадження змін.

8. Реалізація заходів, необхідних для досягнення запланованих результатів та постійного покращення процесів.

В системі управління якістю на підприємстві необхідно розробити такі регламентні документи:

1. Загальна та спеціально-орієнтовані стратегії, узгоджені між собою.
2. Регламент основних показників менеджменту якості та їх аналіз.
3. Аналіз показників якості продукції, технологічних та управлінських процесів.
4. Регламент управління невідповідностями на всіх рівнях управління.
5. Регламенти верифікації процесів.
6. Карти процесів.
7. Карти внесення змін.
8. Регламенти забезпечення ресурсами.
9. Регламенти реєстрації та затвердження.

Так, наприклад регламент процедури управління невідповідностями полягає у визначенні та представленні невідповідності, аналізі причин і можливостей усунення невідповідності, план коригувальних дій, прогноз показників усунення невідповідностей, виконання коригувальних змін, оцінювання результатів та витрат.

Для реалізації системи бюджетування використовують дані бухгалтерського та управлінського обліку, які застосовують для моніторингу і контролю виконання планових показників та їх порівняння з фактичними значеннями. Для оперативного управління використовують інструментарій бухгалтерського обліку: дані рахунків бухгалтерського обліку; аналітичні розрізи бухгалтерського обліку; первинні документи бухгалтерського обліку; звіти та звітні форми бухгалтерського обліку. Крім того, для моніторингу показників системи бюджетування формують

список ключових параметрів контролю фактичних і планових даних системи руху грошових коштів; регламент системи обліку руху грошових коштів; набір звітних форм управлінських звітів; пакет регламентів, що визначають систему обліку руху грошових коштів.

Запропонована наскрізна система інтеграції менеджменту якості, процесного управління та бюджетування дозволяє, враховуючи стратегічні цілі, проаналізувати кожен конкретний технологічний та управлінський процес їх взаємодію між собою, визначити такі складові:

- можливості поліпшення для процесу і причини, від яких воно залежить;
- мету процесу і те, наскільки вдалося досягти її; вплив одержаних результатів на зв'язані процеси та поставлені проміжні і кінцеві цілі;
- спосіб досягнення мети і перелік проміжних цілей;
- значення цільових показників проміжних цілей для управління процесом.

Запровадження запропонованої системи може бути реалізовано шляхом проектного управління, формування проектною командою, в яку входять представники всіх підрозділів та центрів відповідальності. Так, наприклад, для реалізації стратегічної мети збільшення показників рентабельності продажів, абсолютної та поточної ліквідності необхідно проаналізувати всі технологічні процеси виробництва, витрати та собівартість продукції; асортиментні маркетингові матриці; обсяг залишків на складах; аналіз показників ціноутворення. Якщо пілотний проект буде розрахований на 12 місяців, то цільові показники на період впровадження аналізу та змін можуть бути представлені як

- збільшення рівня продажів за 12 місяців;
- оптимізація витрат;
- збільшення рентабельності продажів;
- збільшення показника ліквідності.

Сформований регламент стратегічного проекту дозволяє одержати рекомендації внесення змін в політику ціноутворення, реалізації маркетингових заходів, спрямованих на збільшення виручки, залучення нових клієнтів, підвищення лояльності існуючих клієнтів підприємства; управління асортиментом, оцінка рентабельності і зміна пріоритетів за видами продукції; управління запасами, реалізація найменш ліквідних запасів, оцінка розумності і мінімізація запасів незавер-

шеного виробництва; управління кредиторською заборгованістю, зниження частки простроченої кредиторської заборгованості, реструктуризація кредиторської заборгованості; підвищення точності виконання бюджету доходів і витрат і витрат руху грошових коштів за рахунок оперативного контролю та застосування керуючих впливів протягом робочого періоду, а не за фактом його закінчення.

ВИСНОВКИ

Синергетичний ефекти наскрізною системи бюджетування та управління якістю продукції на підприємствах лікєро-горілчаної промисловості дозволить збільшити результати реалізації продукції, знизити виробничі витрати, обсяг найменш ліквідних запасів, покращити показники рентабельності продажів та ліквідності. Результативність використання інструментарію бюджетування забезпечується наскрізною взаємопов'язаною системою стратегічного та оперативного управління на основі постійного моніторингу та аналізу одержаних показників за принципом "від стратегічних цілей та їх показників до процесів та їх показників і навпаки).

Досягнення цільових показників є результатом розробки регламентів управління та критеріїв результативності, що віддзеркалюють вплив якості виконання процесів, організації діяльності підприємства на якість продукції.

Література:

1. Бланк І.О. Управління фінансами підприємств: підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / І.О. Бланк, Г.В. Ситник. — К.: КНТЕУ, 2006. — 779 с.
2. Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел. Основы коммерческого бюджетирования / Пер. с англ. — СПб.: Пергамент, 1998. — 496 с.
3. Мельник О.Г. Методи бюджетного планування / О.Г. Мельник // Фінанси України. — 2009. — № 12. — С. 37—46.
4. Онищенко С.В. Упровадження бюджетування на вітчизняних підприємствах / С.В. Онищенко // Фінанси України. — 2003. — № 4. — С. 45—50.
5. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование / В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова. — Москва: Финансы и статистика, 2002. — 542 с.
6. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 416 с.
7. Добровольский Е. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Барабанов, П. Боровков и др. — СПб.: Питер, 2011. — 480 с.

References:

1. Blank, I.O. and Sitnik, G.V. (2006), *Upravlinnya finansamy pidpriemstv* [The financial management of enterprises], KNEU, Kyiv, Ukraine.
2. Dzhaj, K. Shym and Sigel, D.G. (1998), *Osnovy kommercheskogo budzhetirovaniya* [The Basics commercial budgeting], Pergament, Sankt Peterburg, Russia.
3. Melnik, O.G. (2009), "Methods budget planning", *Finansy Ukrainy*, vol.12, pp. 37—46.
4. Onishchenko, S.V. (2003), "Implementation of budgeting for domestic enterprises", *Finansy Ukrainy*, vol.4, pp. 45—46.
5. Hrutskiy, V.E., Sizova, T.V. (2002), *Vnutryfirmennoe budzhetirovanie* [Budgeting for firms], *Finansy i statistika*, Moscow, Russia.
6. Hornhren, C.T. and Foster, D. (2003), *Buhgalterskij uchet: upravlencheskij aspekt* [Accounting: administrative aspect], *Finansy i statistika*, Moscow, Russia.
7. Dobrovolskiy Ye., Barabanov B., Borovkov (2011) *Byudzhetirovaniye: shag za shagom* [Budgeting: step by step], SPb.: Piter, 2011. — 480 s.

Стаття надійшла до редакції 12.08.2016 р.