

М. І. Марчин,
викладач кафедри обліку і аудиту
Чортківського інституту підприємництва і бізнесу,
здобувач кафедри аудиту, ревізії та контролінгу
Тернопільського національного економічного університету
mikki_mik@ukr.net



БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ У ЦУКРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

У статті розкрито значення бюджетування як засобу контролю у цукровій промисловості. Виокремлено теоретико-методичні засади бюджетування. Визначено основні завдання бюджетування у цукровій промисловості.

Ключові слова: бюджетування, контроль, цукрова промисловість, витрати, виробництво.

М. И. Марчин БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ В САХАРНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

В статье раскрыто значение бюджетирования как средства контроля в сахарной промышленности. Выделены теоретико-методические основы бюджетирования. Обоснованы основные задачи бюджетирования в сахарной промышленности.

Ключевые слова: бюджетирование, контроль, сахарная промышленность, расходы, производство.

M. I. Marchyn BUDGETING AND CONTROL IN SUGAR INDUSTRY

In the article the importance of budgeting as a means of control in the sugar industry is considered. Theoretical and methodological basis of budgeting is highlighted. The basic tasks of budgeting in the sugar industry are substantiated.

Key words: budgeting, control, sugar industry, costs, production.

Постановка проблеми. Бюджетування змушує керівників підприємства планувати майбутнє виробництво – розвивати контроль за рівнем операційних витрат, передбачати проблеми і визначати майбутню виробничу політику. Завдяки плануванню менеджери краще розуміють можливості підприємства та розробляють перспективні напрями використання ресурсів. Усі великі фірми займаються бюджетуванням. Складання бюджету компанії, наприклад, таких, як *Soposo* або *IBM*, займає багато часу і вимагає залучення великої кількості менеджерів різних рівнів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питання застосування бюджетування в українській промисловості приділяється значна увага. Теоретичні розробки з проблем упровадження бюджетування на українських підприємствах здійснено такими вченими, як Безверхий К., Вінченко М., Голов С., Гнильська Л., Стефанович Н., Труш В., Чебан Т. Проте у працях більшості вчених недостатньо уваги приділяється використанню гнучкого бюджетування, що, на нашу думку, найкраще підходить для цукрової промисловості.

Метою статті є оцінка бюджетування як засобу контролю і планування, який здатний виявити резерви цукрової промисловості. Зниження операційних витрат у цукровій промисловості України в умовах розвитку ринкових відносин та особливо після її вступу в СОТ є життєво необхідним завданням.

Основні результати дослідження. Бюджетування відіграє важливу роль у плануванні й контролі. Плани ідентифікують цілі і дії для їх досягнення. Бюджет – кількісний вираз цих планів. Бюджети можуть використовуватися в контролі. Контроль – це процес встановлення норм, отримання зворотного зв'язку та вжиття заходів із ліквідації наслідків кожен раз, коли фактичні показники значно відхиляються від запланованих.

Бюджети розвиваються відповідно до стратегічних цілей фірми і формують основу для здійснення операцій. Фактичні результати порівнюються з плановими через контроль. Зв'язок бюджетування з плануванням, виробництвом і контролем зображено на рис. 1.

Бюджет – кількісне вираження плану в натуральних та грошових вимірниках, центральна ланка бюджетування [2]. Бюджети зазвичай готуються в межах організації (від-

діли, підрозділи, тощо) і операцій (продаж, виробництво, дослідження й т. ін.).

Система бюджетів є всебічним фінансовим планом підприємства у цілому і надає йому такі переваги:

- змушує менеджерів планувати;
- містить інформацію про ресурси, які можна задіяти, щоб підвищити ефективність ухвалених рішень;
- допомагає встановити точку відліку у використанні матеріальних і людських ресурсів, яка може слугувати орієнтиром для наступної оцінки роботи;
- покращує зв'язок і координацію.

Бюджетування дозволяє менеджерам приймати оптимальні рішення. Наприклад, бюджет коштів вказує на потенційні нестачі. Якщо підприємство передбачає готівковий дефіцит, то керівництво може збільшити дебіторську заборгованість або відкласти плани щодо купівлі нових активів.

Під економічним контролем доцільно розуміти внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) та зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюється представниками державних органів управління економікою, спеціаль-

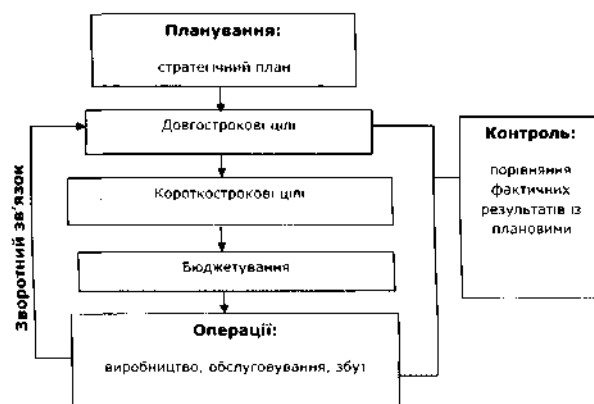


Рис. 1. Зв'язок бюджетування із плануванням, виробництвом і контролем
Джерело: [1, с. 310]

них державних контролюючих і адміністративних служб [3]. Бюджети встановлюють норми для контролю за використанням ресурсів підприємства та мотивації працівників.

Контроль за допомогою бюджетування показує, яка проводиться діяльність для досягнення цілей, що в загальних рисах окреслені в генеральному плані організації.

Бюджетування також призначене для того, щоб довести плани підприємства кожному службовцеві й працівникові, а також для координації їх зусиль. Відповідно, усі службовці та працівники можуть розуміти свою роль у досягненні цілей. Бюджет – це ряд певних планів для реалізації цілей підприємства. Бюджетування заохочує координацію тому, що різні частини підприємства повинні взаємодіяти, щоб досягти встановлених цілей.

На кожному підприємстві має бути відповідальний працівник за спрямування і координування всього процесу складання бюджету. Директор бюджету працює під керівництвом бюджетного комітету. Бюджетний комітет несе відповідальність за перегляд бюджету, встановлює директиви та бюджетні цілі, усуває розбіжності, які можуть виникнути в ході підготовки бюджету, затверджує завершальний бюджет і контролює фактичний бюджет. Бюджетний комітет також відповідає за зв'язок бюджету із стратегічним планом організації. Керівник організації призначає членів комітету, якими зазвичай є керівник, заступник керівника й представники вищого керівництва, виробничих підрозділів, відділів управління підприємства (постачання, збуту, бухгалтерії тощо) [4].

Зведений бюджет – узагальнений план роботи підприємства, який відображає майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду [5]. Формат зведеного бюджету залежить від розміру та характеру діяльності підприємства. Він може складатися із операційного і фінансового бюджетів. Структуру зведеного бюджету представлено на рис. 2.

Операційні бюджети торкаються господарської діяльності – продажу, виробництва та зберігання матеріальних

запасів готових виробів. Остаточний результат операційних бюджетів – проект звіту про прибутки і збитки.

Фінансові бюджети розглядають рух коштів та фінансовий стан підприємства. У найбільш загальному вигляді фінансовий бюджет являє собою баланс доходів і витрат організації.

Зведений бюджет зазвичай готується на однорічний період відповідного бюджетного року компанії. Щорічні бюджети розбиваються на чотирьох або п'яти місяців поточного року. Проте деякі організації запровадили безперервне складання бюджету.

Більшість підприємств готують бюджет на рік, що настає, протягом останніх чотирьох або п'яти місяців поточного року. Проте деякі організації запровадили безперервне складання бюджету є неперспективним через сезонність виробництва.

На нашу думку, у цукровій промисловості безперервне складання бюджету є неперспективним через сезонність виробництва. На початку процесу складання зведеного бюджету керівник бюджету зобов'язує всі підрозділи підприємства надати відповідну інформацію. Дані, що використовуються для бюджетування, надходять із багатьох джерел. Також можна застосовувати показники попередніх років. Наприклад, обсяг прямих витрат матеріалів минулого року для керівника виробництва є інформацією, що використовуватиметься ним для визначення потенційних витрат матеріалів протягом наступного року. Проте історичні дані не можуть показати підприємству, що очікувати в майбутньому.

Прогнозування продажів зазвичай є відповідальністю маркетингового відділу. Точність прогнозування продажів досягається в разі врахування низки чинників, серед яких: загальний економічний клімат, конкуренція, реклама, політика ціноутворення та ін. Деякі компанії підкріплюють маркетинговий прогноз відділу формальнішими підходами, такими як кореляційний аналіз, економетричне моделювання і промисловий аналіз.

Головними проблемами у складанні бюджету є продажі та величина витрат. Багато факторів, які беруться до уваги при прогнозуванні продажів, застосовується і для прогнозування рівня витрат. Попередні величини можуть відповідати реальним показникам витрат. У цукровій промисловості базове значення при складанні бюджету має забезпеченість сировиною та ціна на неї.

Перша частина зведеного бюджету – операційний бюджет, який має такі складові: бюджет із продажів; бюджет виробництва (виробнича програма); бюджет витрат матеріалів; бюджет витрат на оплату праці; бюджет накладних витрат; бюджет виробничої собівартості готової продукції; бюджет проданих товарів; бюджет маркетингового відділу; бюджет досліджень і розробок; бюджет адміністративних витрат; проект звіту про прибутки та збитки.

Бюджет продажів схвалюється бюджетним комітетом і описує очікувані продажі для кожного продукту в одиницях і гривнях.

Бюджет виробництва визначає обсяг виробництва, необхідний для задоволення потреб покупців і забезпечення запасів цукру на складі. Це вимагає інформації про бюджет відділу продажів та бюджет складу. На обсяг виробництва у цукровій промисловості впливає також квотування величини виробництва цукру державою.

У цукровій промисловості при складанні бюджету виробництва необхідно передусім визначити забезпеченість сировиною. Ефективна обробка цукрового буряка вимагає точного контролю величезних транспортних потоків і безперервного постачання сировини на завод, недорогого тимчасового її зберігання в кагатах, убезпечення від втрати сахарози в буряку. Збір урожаю цукрового буряка на полі та його постачання на цукрові заводи необхідно здійснювати точно за графіком, щоб уникнути довгих го-

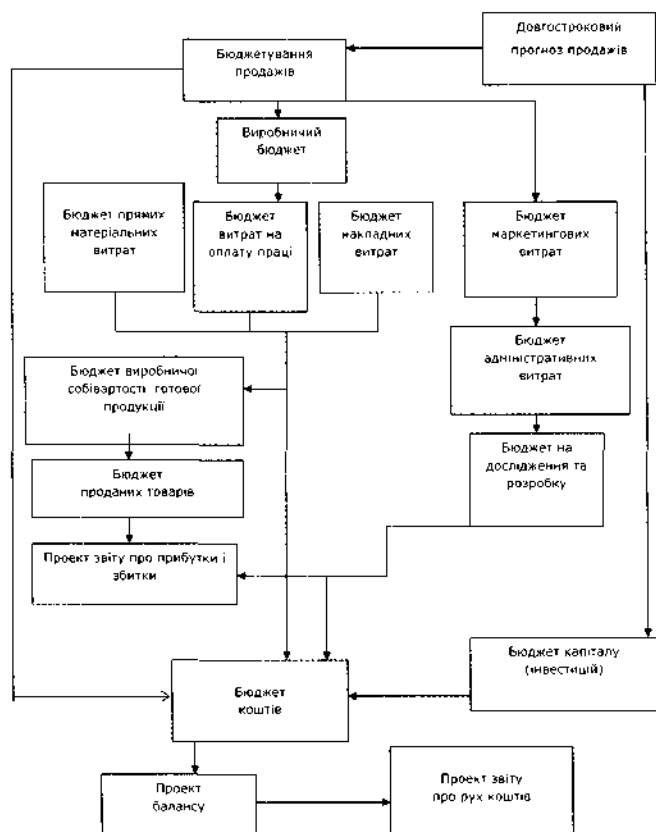


Рис. 2. Структура зведеного бюджету
Джерело: [1, с. 310]

дин очікування для перевізників. Останніми роками економічна ситуація в Україні призвела до закриття багатьох цукрових заводів [6]. Це означає, що деякі підприємства з вирощування цукрових буряків змушені перевозити свою продукцію на довші відстані.

Для бюджетування витрат матеріалів на цукрових підприємствах необхідно створити службу управлінського обліку, яка б займалася обліком постачальників, перевізників та мала базу даних для обробки інформації про них. Питання бюджетування витрат матеріалів є надзвичайно важливим у цукровій промисловості, оскільки ритмічна робота заводу значною мірою впливає на рівень витрат. Тому слід забезпечити якісну організацію перевезень, що дозволить координувати роботу зі збору урожаю і контролювати принаймні один аспект виробничої операції.

Службі управлінського обліку необхідно налагодити зв'язок із підприємствами та господарствами, що вирощують цукрові буряки, й перевізниками протягом травня-липня. Це дасть змогу оперативно отримувати дані про обсяг цукрових буряків для продажу, наявний транспорт, задіяний для їх збирання, виявити тих виробників цукрового буряка, які забезпечені власним транспортом, і тих, хто використовує послуги перевізників.

Сполучним елементом у схемі постачальник – перевізник – завод повинен стати цукровий завод. Через службу управлінського обліку він має можливість співпрацювати з усіма перевізниками протягом періоду збору урожаю. Нагромаджуючи базу даних попередніх років, служба управлінського обліку може скласти оптимальний графік роботи виробників і перевізників, тим самим значно знизити витрати на перевезення, усунути простой та забезпечити ритмічну роботу заводу. Чимало перевізників отримали б вигоду від бюджетування завдяки усуненню простоїв на бурякоприймальних пунктах.

Обсяг виробництва = необхідний обсяг запасів на складі + прогноз продаж – кількість продукції на складі.

Після того як виробничий графік складено, необхідно підготувати бюджети витрат матеріалів, прямих витрат на оплату праці та накладних витрат. Бюджет витрат матеріалів подібний до виробничого бюджету і засновується на кількості матеріалів, необхідних для виробництва, та запасів прямих матеріалів.

Очікувані витрати матеріалів визначаються виходом продукції (взаємозв'язок між матеріалами і продукцією). Ця залежність часто вираховується технічним відділом.

Після розрахунку очікуваного використання ресурсів обчислюється необхідна кількість матеріалів, яку потрібно закупити:

Закупівля = бажаний запас матеріалів на складі + очікуване використання – запас матеріалів на складі у певний період.

Обсяг матеріалів на складі залежить від технології та виробничої політики підприємства. У цукровій промисловості оптимальним вважається запас цукрових буряків, що забезпечує виробництво протягом 4 днів [7].

Бюджет витрат на оплату праці описує необхідні трудові витрати та затрати праці для виробництва одиниці продукції. Використання робочої сили визначається технологічними особливостями виробництва.

Бюджет накладних витрат показує очікувані непрямі виробничі витрати. На відміну від прямих витрат матеріалів і робочої сили залежність між накладними витратами та обсягом виробництва відсутня. Накладні витрати складаються із двох типів витрат: змінні й постійні. Дані попередніх років можна використати, щоб визначити динаміку зміни накладних витрат залежно від обсягу виробництва. Необхідно встановити витрати, які змінюються залежно від рівня активності, наприклад, матеріали та комунальні послуги і величина їх витрат на одиницю продукції. Окремі показники підсумовуються, щоб отримати змінну ставку накладних витрат.

Бюджет виробничої собівартості готової продукції надає інформацію, необхідну для бухгалтерського балансу, та робить важливий внесок у розрахунок вартості товарів

бюджету продажів. Щоб підготувати цей бюджет, має бути обчислена собівартість одиниці продукції виробництва кожної тонни цукру.

Бюджет маркетингових витрат планує витрати із продажу і розподілу. Маркетингові витрати можна поділити на постійні та змінні. Такі елементи, як комісія із продажів, вантажні витрати і постачання, змінюються залежно від обсягів продажів. Зарплата маркетингового персоналу, амортизація офісного устаткування, реклама – постійні витрати.

Останній бюджет, який необхідно скласти, – це бюджет адміністративних витрат, більшість яких є постійними, незалежно від обсягу виробництва.

Бюджети використовуються як засіб контролю. Для того щоб застосовувати їх в оцінці результатів діяльності, необхідно: по-перше, визначити механізм порівняння бюджетних і фактичних показників; по-друге, виявити вплив бюджетів на дії персоналу.

Зведені бюджети будуються навколо певного рівня виробничої активності. Оскільки фактичні показники часто відрізняються від планових, необхідна спеціальна методика, щоб обчислити оптимальні витрати для фактичного рівня випуску продукції.

Бюджет, який забезпечує очікувані витрати для певного діапазону виробничої діяльності або визначає заплановані витрати для фактичного рівня діяльності, називається гнучким бюджетом [8]. Гнучке бюджетування може використовуватися у плануванні, показуючи рівень витрат на різних рівнях виробничої діяльності. Водночас, застосовуючи цей метод, менеджери часто стикаються із невизначеністю, оскільки очікувані фінансові результати є різними за багатьох вірогідних сценаріїв.

Гнучкий бюджет доцільно використовувати після виникнення певної господарської події для контролю, щоб обчислити витрати за фактичного рівня діяльності. Якщо ж планові витрати відомі, то можна готувати звіт про виконання, який порівнює планові витрати із фактичними. Таким чином, гнучкі бюджети як засіб контролю допомагають менеджерам зіставити планові та фактичні результати в оцінці роботи.

Висновки. У результаті проведеного дослідження можна зробити висновок, що бюджетування відіграє важливу роль у контролі за рівнем витрат. Найбільш ефективним для застосування у цукровій промисловості є гнучке бюджетування, яке враховує всі фактори і показує зв'язок між використанням ресурсів та досягненням цілей виробництва.

Література

1. Hansen R. Cost accounting and control / R. Hansen, M. Mowen. – Thomson : South-Western, 2006. – 1004 p.
2. Безверхий К. Бюджетування як дієвий інструмент управління непрямими витратами промислових підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 31–47.
3. Дерій В. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 48–55.
4. Атамас П. Й. Управлінський облік / В. Є. Труш, Т. М. Чебан, Н. Я. Стефанович. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 439 с.
5. Труш В. Є. Управлінський облік / В. Є. Труш, Т. М. Чебан, Н. Я. Стефанович. – К. : Кондор, 2007. – 292 с.
6. Ліссітса А. М. Розробка комплексної державної програми розвитку бурякоцукрової галузі України на період до 2015 року / А. М. Ліссітса. – К., 2008. – 64 с.
7. Чернявская Л. И. Контроль сахарного производства в зависимости от требований потребителей сахара: технологические аспекты / Л. И. Чернявская // Сахар. – 2009. – № 7. – С. 39–47.
8. Гнильська Л. Контроль та аналіз у бюджетуванні / Л. Гнильська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 13–24.

Стаття надійшла до редакції 12 листопада 2012 року