

УДК 657.1
JEL Classification M 41

Головацька Світлана

к.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

Попович Марія

аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

E-mail: popovych91@ukr.net

МЕТОДИЧНО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ БЮДЖЕТУВАННЯ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ВИРОБНИЦТВА ПИВА

Анотація

Вступ. Стан економіки вимагає створення якісно нової системи управління, більш оперативної, гнучкої до ринкових умов і надійної обліково-контрольної системи з орієнтацією на забезпечення внутрішніх потреб ефективною діяльністю підприємств з виробництва пива.

Вирішення проблем оптимального формування та розподілу ресурсів підприємства на засадах здійснення раціональних організаційних змін може забезпечити управлінський облік. Одним із елементів управлінського обліку, який зараз усе частіше впроваджується в роботу вітчизняних підприємств, є бюджетування.

Методи. Для відображення господарської діяльності підприємства використано системний підхід, який являє собою форму застосування теорії пізнання і діалектики щодо дослідження процесів, що відбуваються у природі, суспільстві.

Результати. У результаті проведеного дослідження проаналізовано основні принципи бюджетування на підприємстві. Обґрунтовано пропозиції щодо доцільності запровадження наскрізної системи бюджетів. Досліджено основні технологічні особливості пивоварних підприємств, які впливають на організацію та ведення бухгалтерського обліку незавершеного виробництва. Запропоновано послідовність запровадження бюджетування витрат підприємств з виробництва пива.

Перспективи. Перспективними напрямками подальшого дослідження є запровадження наскрізної системи бюджетів, а також вивчення та удосконалення методично-організаційних аспектів бухгалтерського обліку та контролю незавершеного виробництва пивоварних підприємств.

Ключові слова: бюджетування; виробництво пива; принципи бюджетування, система бюджетування.

Вступ.

Бюджетування як сучасна управлінська технологія, що передбачає розроблення, реалізацію й аналіз виконання бюджетів на підприємстві, допомагає оптимізувати ресурсні потоки, забезпечити економію, вдосконалити управління грошовими ресурсами, зміцнити фінансову дисципліну, підвищити рівень інвестиційної привабливості й конкурентоспроможності підприємства, викликає неабияке зацікавлення не лише у науковців та дослідників, а й у менеджерів, фахівців відповідного спрямування, підприємців тощо [3].

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Теоретичні та методологічні аспекти бюджетування висвітлені у працях провідних зарубіжних та українських вчених: І. А. Бланка [2], С. А. Білобловського [1], Верболицької С.Г. [4], П.О. Куцика [8], С. І. Головацької [5], С. Ковтуна [7].

Варто погодитися 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 [6].

Мета.

Метою статті є здійснення періодичного планування витрат діяльності підприємства, а також розробка пропозицій щодо формування принципів бюджетування на підприємстві.

Методологія дослідження.

Підприємство як об'єкт бюджетування є складною соціально-економічною системою. Відповідно, процес бюджетування для відображення господарської діяльності підприємства та його галузевих особливостей повинен відбуватися на основі системного підходу.

Його суть полягає в реалізації вимог загальної теорії систем, згідно з якою кожен об'єкт у процесі його дослідження розглядається як велика і складна система й одночасно як елемент ще більшої системи.

Системний підхід до бюджетування у пивоварінні означає: 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 пива з урахуванням одержання відповідних доходів.

Процес бюджетування включає теоретичні, методичні та організаційні складові. На підприємствах з виготовлення пива 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 й з інших причин. На більшості пивоварних заводах України управлінський облік не здійснюють, а відповідно не використовують і процес бюджетування.

Результати.

Можна виділити основні технологічні особливості пивоварних підприємств, які впливають на організацію та ведення бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, та проблеми в цьому напрямі:

1) виробництво пива передбачає підготовку до початку циклу виробництва пива; очищення, сортування солоду і ячменю, що використовується як не солодова сировина, дроблення зернопродуктів (солоду, ячменю, рису); отримання пивного сусла через затирання і оцукрення, затор, фільтрування, кип'ятіння з хмелем, відділення від хмельової дробини, освітлення сусла та його охолодження; підготовку дріжджів; зброджування пивного сусла; доброджування і дозрівання пива; фільтрування пива; розлив готового пива в пляшки, іншу тару;

2) процес пивоваріння досить розтягнутий у часі, що актуалізує питання контролю за виробничими витратами, розподілом непрямих (накладних) витрат, незавершеним виробництвом, браком та відходами;

3) технологія пивоваріння є складною та містить значну кількість технологічних переділів (переділи представлені цехами – солодовий, варильний, бродильний та лагерний цехи, цех розливу) та технологічних (господарських) операцій.

Для запровадження бюджетування важливим є визначення його принципів. 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 відзначити, 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 фінансової звітності. На нашу думку, система бюджетування має базуватися на даних аналітичного обліку, а також формувати оперативну звітність для контролю та аналізу діяльності будь-якого структурного підрозділу підприємства з виробництва пива.

Для визначення переліку та змісту принципів бюджетування на підприємстві необхідно сформулювати перелік основних вимог щодо організації запровадження бюджетування на підприємствах пивоваріння:

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

Для визначення переліку та змісту принципів бюджетування на підприємстві необхідно: по-перше, провести аналіз існуючих поглядів на перелік та сутність принципів бюджетування; по-друге, здійснити аналіз та узагальнення типових помилок при впровадженні бюджетування на підприємствах; по-третє, сформулювати основні вимоги щодо впровадження бюджетування на підприємстві; по-четверте, сформулювати перелік та розкрити зміст принципів бюджетування, які би враховували як позитивний, так і негативний досвід впровадження бюджетування на підприємствах.

Таким чином, на основі сформованих вимог та завдань при організації бюджетування на підприємствах з виробництва пива пропонується використовувати такі принципи:

- принцип використання науково обґрунтованих норм та нормативів, що дозволяє планувати витрати центрів відповідальності за статтями витрат із урахуванням технологічних особливостей виробництва;
- принцип повноти розробки бюджетів, що відображають операційну діяльність підприємства;
- принцип системності за умови, що бюджетування є складовою управлінського обліку;
- принцип координації за умови, що бюджети окремих центрів відповідальності (структурних підрозділів) повинні складатися з урахуванням можливості їх зведення в єдиний консолідований бюджет;
- принцип централізації бюджетування як важливого інструменту управління витратами, яке повинно здійснюватися з єдиного центру;
- принцип періодичності бюджетування означає, що бюджети повинні ділитися на окремі періоди, тривалість яких визначається специфікою діяльності підприємства (щодокадні бюджети, бюджети на місяць, бюджети на пивоваріння);
- принцип прозорості, який передбачає, що бюджети повинні складатися таким чином, щоб усі задіяні в їх виконанні особи чітко уявляли завдання, які перед ними ставляться, та мали стимули до їх виконання;
- принцип декомпозиції, який передбачає, що кожний бюджет нижчого рівня є деталізацією бюджету більш високого рівня, тобто бюджети виробничих центрів витрат є “вкладеними” у зведений бюджет виробництва, часткові бюджети за статтями витрат конкретизують бюджет виготовленої продукції, бюджет реалізованої продукції тощо, а бюджети номінальних центрів витрат є складовими бюджету реалізації продукції;
- принцип відповідальності – передбачає відповідальність керівників виробничих і

номінальних центрів витрат за результати їх роботи;

- принцип єдності форм бюджетів і звітів про їх виконання – передбачає використання єдиних статей витрат та норм і нормативів,
- принцип контролю діяльності центрів відповідальності – базується на основі порівняння планових та фактичних показників;
- принцип багатоваріантності бюджетів – передбачає врахування внутрішніх і зовнішніх обмежень й розгляд декількох можливих варіантів розвитку ринкових і виробничих ситуацій;
- принцип релевантності інформації – забезпечує прийняття управлінських рішень у межах повноважень, які делеговані керівникам центрів відповідальності.

Наведені принципи бюджетного планування діяльності центрів відповідальності необхідно впроваджувати з метою економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, усунення недоцільних і непродуктивних витрат, більшої гнучкості в управлінні та контролі за собівартістю готової продукції, а також для підвищення точності заданих прогнозних параметрів [9].

Загалом в економічній літературі бюджети поділяють на чотири групи: основні, які є базисом для прийняття рішень вищим рівнем управління (до прикладу, прогнозний баланс, бюджет доходів і витрат); операційні, в 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 податків, бюджет капітальних витрат); спеціальні (бюджет розподілу прибутку, бюджет соціальних програм та інші) [3].

З огляду на галузеву специфіку діяльності для підприємств з виробництва пива, на нашу думку, доцільним є застосування таких методів бюджетування витрат: за центрами відповідальності – для забезпечення можливості контролю показників їх діяльності; бюджетування “від досягнутого”, використовуючи принцип нарощування (розрахунок бюджетів на підставі звітних показників попереднього періоду з урахуванням перспектив діяльності у майбутньому періоді); нормативного бюджетування, яке передбачає розрахунок бюджетних показників на основі норм та нормативів; неперервного бюджетування, яке дає змогу за результатами виконання бюджетів за певний мінімальний період вносити корективи і зміни до бюджетів залишкового бюджетного періоду та розробляти бюджети на мінімальний бюджетний період; послідовного бюджетування – з огляду на порядок розроблення бюджетів та зустрічного бюджетування, враховуючи планові обсяги виробництва, потужність підприємства та забезпечення основною сировиною.

З метою організації бюджетного планування діяльності окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності) та підприємства у цілому доцільно запровадити наскрізну систему бюджетів.

Ця система дозволяє встановити жорсткий бюджетний контроль за надходженням і витратанням коштів, створити реальні умови для формування ефективної фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Після прийняття рішення про запровадження системи бюджетування на підприємстві визначається порядок його здійснення. Запропонована нами послідовність запровадження бюджетування витрат підприємств з виробництва пива подана на рис. 1.

Керівництво підприємства визначає терміни формування бюджетів, перелік відповідальних осіб за їх формування, терміни подання бюджетів для розгляду та затвердження, порядок контролю за виконанням бюджетів виробничих і номінальних центрів витрат та аналізу результатів діяльності центрів відповідальності для прийняття управлінських рішень. Для формування бюджетів на відповідний період варто використати елементи послідовного планування, що охоплює такі етапи:

- формування бюджетів центрів відповідальності;
- узгодження бюджетів;
- затвердження бюджетів;
- доведення бюджетів до виконавців (центрів відповідальності);

- здійснення контролю за виконанням бюджетів центрами відповідальності;
- аналіз результатів контролю виконання бюджетів центрами відповідальності;
- прийняття управлінських рішень.



Рис. 1. Послідовність запровадження бюджетування витрат підприємств з виробництва пива*

*Джерело: сформовано автором

Висновки і перспективи.

Таким чином, виходячи з вищевикладеного, впровадження бюджетного управління витратами підприємств з виробництва пива дозволить прогнозувати результати діяльності центрів відповідальності та підприємства загалом, підвищити кваліфікацію керівного складу, освоїти нову предметну сферу управління; можливість розподілити відповідальність і права на декілька рівнів управління та делегувати повноваження щодо прийняття управлінських рішень.

Наведені результати дослідження дозволять у подальшому удосконалити методично-організаційні аспекти ведення бухгалтерського обліку та контролю незавершеного виробництва пивоварних підприємств.

Список використаних джерел

1. Білобовський С. Складові елементи процесу бюджетування. *Економіка, фінанси, право*. 2002. №8. С. 22 - 25.
2. Бланк І.А. Концептуальные основы финансового менеджмента. Киев : Ника-Центр, Эльга, 2003. 448 с.
3. Дядечко Л.П., Оліфірова Ю.О., Бабій С.В. та ін. Бюджетування грошових коштів: сутність та роль в управлінні підприємствами : монографія. Донецьк : ДонНУЕТ, 2008. 251 с.
4. Вербовета С.Г. Принципи бюджетування підприємства. *Економічний простір*. №19. 2008. С. 269-273.
5. Головацька С. І., Сашко О. П. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні

аспекти. *Молодий вчений*. 2016. № 5. С. 36-40.

6. Зятковський І.В. Фінанси підприємств : навч. посібник. К іїв : Кондор, 2003. 364 с.

7. Ковтун С. Отправная точка. Составление бюджета проекта в инвестиционно-строительной компании. *Управленческий учет & Бюджетирование*. 2008. №9(9). С. 60-66.

8. Куцик П.О., Макарук Ф.Ф. Облік діяльності ринків за центрами відповідальності: організаційно-методичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 34. С. 158–163.

9. Мельник О.Г. Бюджетування в системі управління підприємством. автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / Львів, 2004 20 с..

Статтю отримано: 10.10.2017 / Рецензування 15.11.2017 / Прийнято до друку: 25.11.2017

Svitlana Golovatska

Ph.D. (in Economics), Professor
Department of Accounting
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine

Mariia Popovych

Postgraduate Student
Department of Accounting
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine

E-mail: popovych91@ukr.net

METHODOLOGICAL AND ORGANIZATIONAL ASPECTS OF BUDGETING AT THE CENTERS OF RESPONSIBILITY OF BEER PRODUCTION ENTERPRISES

Abstract

Introduction. The state of the economy requires the creation of a qualitatively new management system, more operational, market-friendly, and a reliable accounting and control system focused on providing domestic needs for the effective operation of enterprises producing beer.

Solving the problems of optimal formation and distribution of enterprise resources on the basis of implementing rational organizational changes can provide management accounting. Budgeting is one of the elements of managerial accounting, which is increasingly being introduced into the work of domestic enterprises.

Methods. A systematic approach, which is a form of applying the theory of knowledge and dialectics to the study of processes occurring in nature, in society, is used to reflect the economic activity of the enterprise.

Results. The main principles of budgeting at the enterprise are analyzed in the result of the research. The propositions concerning expediency of introduction of cross-cutting system of budgets are substantiated. The main technological features of brewing enterprises that influence the organization and keeping the accounting of work in progress are investigated. The sequence of introduction of budgeting of expenses at the enterprises of beer production is offered.

Discussion. Prospective areas for further research are the introduction of a cross-cutting system of budgets, as well as the study and improvement of methodological and organizational aspects of accounting and control of the unfinished brewery production.

Keywords: budgeting; beer production; principles of budgeting, budgeting system.

References

1. Bilobovskiy, S. (2002). Skladovi elementy protsesu biudzhetuвання [Ingredients of the budgeting process]. *Economics, finance, law*, 8, 22 - 25.
2. Blank, I.A. (2003). *Kontseptual'nyye osnovy finansovogo menedzhmenta* [Conceptual bases of financial management]. Kyiv, Ukraine: Nika - Centr, Elga.
3. Diadechko, L.P., Olifirova, Yu.O., & Babii, S.V. (2008). *Biudzhetuвання hroshovykh koshtiv: sutnist ta rol v upravlinni pidpriemstvamy: monohrafiia* [Budgeting of funds: essence and role in the management of enterprises: monograph]. Donetsk, Ukraine: DonNUET.
4. Verbovetska, S.H. (2008). *Pryntsypy biudzhetuвання pidpriemstva* [Principles of enterprise budgeting].

Economic space, 19, 269-273.

5. Holovatska, S.I., & Sashko, O.P. (2016). Vnutrishnii kontrol vytrat pidpriemstva: orhanizatsiino-metodychni aspekty [Internal control of enterprise costs: organizational and methodical aspects]. *Young scientist*, 5, 36-40. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_5_12

6. Ziatkovskiy, I.V. (2003). *Finansy pidpriemstv: Navchalnyi posibnyk* [Business Finance: Educational Guide]. Kyiv, Ukraine: Kondor.

7. Kovtun, S. (2008). Otravnaya tochka. Sostavleniye byudzheta proyekta v investitsionno-stroitel'noy kompanii [A starting point. Drafting of the project budget in an investment and construction company]. *Management Accounting & Budgeting*, 9 (9), 60-66.

8. Kutsyk, P.O., & Makaruk, F.F. (2011). Oblik diialnosti rynkiv za tsentramy vidpovidalnosti: orhanizatsiino-metodychnyi aspekt [Accounting of the markets by the centers of responsibility: organizational and methodical aspect]. *Visnyk of the Lviv Commercial Academy*, 34, 158-163.

9. Melnyk, O.H. (2004). *Biudzhetuвання v systemi upravlinnia pidpriemstvom* [Budgeting in the enterprise management system] (Unpublished candidate dissertation). Lviv.

Received: 10.10.2017 / Review 11.25.2017 / Accepted 11.25.2017

