

УДК 330.341.1:854

О. Г. Волощук,
здобувач, Національний університет харчових технологій

РОЗРОБКА СИСТЕМИ БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ ЕФЕКТИВНІСТЮ ВИРОБНИЦТВ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Визначено необхідність поглиблення окремих методологічних положень і практичних рекомендацій щодо впровадження системи бюджетування в управлінні економічною ефективністю виробництв продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості. Уточнено поняття "бюджет" і "бюджетування" в управлінні економічною ефективністю виробництва продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості.

The necessity of deepening of separate methodological positions and practical recommendations is certain in relation to introduction of the system of forming of budget in the management by economic efficiency of productions of goods on the enterprises of oily-fatty industry. A concept is specified "budget" and "forming of budget" in the management by economic efficiency of production of goods on the enterprises of oily-fatty industry.

Ключові слова: бюджетування, ефективність виробництва, концептуальні засади, олійно-жирова промисловість, система, стратегія, управління.

ВСТУП

Сучасна практика свідчить, що між стратегічним і поточним управлінням всіма сферами господарської діяльності підприємств існують певні протиріччя. Так, система стратегічного управління (одним із результатів якого виступає розроблена система стратегічних цільових нормативів) базується на результатах прогнозування майбутніх значень факторів і умов, за якими стратегічне бачення характеризується багатьма параметрами невизначеності. У той же час система поточного управління (до якого відноситься і система поточного управління реалізацією стратегічних цільових нормативів) значною мірою реалізується в умовах реального часу, тобто потребує конкретної ідентифікації параметрів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

У основі сучасної методології визначення економічної ефективності олійного виробництва лежать праці вітчизняних науковців, зокрема: В.І. Бойка, О.А. Бугуцького, П.І. Гайдуцького, П.М. Гарасима, Ю.С. Коваленка, Д.Ф. Крисанова, М.Ф. Кропивка, В.В. Лазні, П.М.

Макаренка, П.Т. Саблука, С.О. Тивончука, О.М. Шпичака, В.В. Юрчишина, Т.В. Ярославської та інших.

Відзначаючи вагомість отриманих наукових результатів у сфері теорії та практики державного регулювання розвитку олійного виробництва, слід зауважити, що на сьогодні залишились недостатньо дослідженими питання врегулювання ринку олії підприємствами олійно-жирової галузі.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

— визначити необхідність поглиблення окремих методологічних положень і практичних рекомендацій щодо впровадження системи бюджетування в управлінні економічною ефективністю виробництв продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості;

— уточнити поняття "бюджет" і "бюджетування" в управлінні економічною ефективністю виробництва продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості.

РЕЗУЛЬТАТИ

Протиріччя стратегічного і поточного управління економічною ефективністю виробництва

продукції значною мірою можуть бути подолані шляхом впровадження на підприємствах олійно-жирової промисловості системи бюджетування, тобто розробки і реалізації відповідних бюджетів, що виходять із теперішніх реалій їх діяльності. Якщо досягнення передбачених стратегічних цільових нормативів не буде забезпечене розробкою та реалізацією відповідних поточних бюджетів підприємства, ці нормативи залишаться лише декларацією про наміри, що не доведені до практичного втілення. Інакше кажучи, систем бюджетування виступає дієвим механізмом, що дозволяє забезпечувати постійну адаптацію умов реалізації стратегічних цілей і стратегічних цільових нормативів до зміни факторів зовнішнього та внутрішнього середовища господарської діяльності підприємства.

Як показали результати безпосереднього обстеження господарської діяльності підприємств олійно-жирової промисловості України, практичне втілення системи бюджетування знаходиться в них лише у початковій стадії. Так, повна система бюджетування всіх видів господарської діяльності, навіть тільки операційної діяльності у повному її комплексі не використовується на жодному з цих підприємств. Тільки на окремих підприємствах олійно-жирової промисловості впроваджено лише окремі елементи цієї системи, а саме: розробка більш детальних поточних та оперативних планів витрат, що пов'язані з виробництвом олійно-жирової продукції. Певною мірою це пов'язано із недостатньою розробкою або адаптацією загальних методичних рекомендацій у цій сфері до особливостей і умов господарської діяльності підприємств олійно-жирової промисловості. Актуальність цих питань визначає необхідність поглиблення окремих методологічних положень і практичних рекомендацій щодо провадження системи бюджетування в управлінні економічною ефективністю виробництва продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості з урахуванням особливостей їх діяльності.

У процесі здійснення такого дослідження було поставлено наступні основні завдання:

1. Критично розглянути підходи сучасних науковців до визначення змісту понять "бюджет" та "бюджетування" і внести в них необхідні доповнення, що спрямовані на реалізацію стратегічних цільових нормативів економічної ефективності виробництва продукції.

2. Визначити основні концептуальні положення щодо впровадження системи бюджетування в управлінні економічною ефективністю виробництва продукції на підприємствах.

3. Обґрунтувати основні методичні підходи до впровадження системи бюджетування в управлінні економічною ефективністю виробництва продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості.

4. Розробити основні організаційні заходи щодо впровадження на підприємствах олійно-жирової промисловості системи бюджетування в управлінні економічною ефективністю виробництва продукції.

У сучасній науковій літературі визначенню понять "бюджет" та "бюджетування" приділяється значна увага. Але зміст цих понять за їх основними характеристиками окремими науковцями трактується досить неоднозначно. Перелік таких характеристик розглянемо більш детально.

Так, визначаючи поняття "бюджет" переважна більшість сучасних науковців характеризують його лише за такою ознакою, як "плановий документ" (вид плану), що використовується в системі поточного та оперативного планування господарської діяльності підприємства [1, с. 38; 3, с. 138; 4 с. 242]. Безумовно, ця характеристика є визначальною у формуванні поняття "бюджет", але далеко не вичерпаною у розгляді його змісту.

Певні науковці при визначенні цього поняття характеризують бюджет як плановий документ з чіткою детермінацією в часі [3 с. 139; 7, с. 212]. Як правило, у цей час обмежується ними періодом до 1-го року.

Деякі науковці у своїх визначеннях підкреслюють, що бюджет як інструмент планування може охоплювати всі види господарської діяльності підприємства [3 с. 140; 7 с. 213; 8 с. 450], визначаючи при цьому лише показники доходів і витрат.

Нарешті, в окремих визначеннях поняття "бюджет" підкреслюється і така його характеристика, що цей плановий документ може розроблятися не тільки по підприємству в цілому, а й по окремих його структурних підрозділах [4 с. 243; 6, с. 452].

Розглянуті характеристики в цілому дають узагальнене уявлення про поняття ("бюджет") і сферу його застосування в економічній практиці підприємства. У той же час, при застосуванні цього поняття в сфері управління економічною ефективністю виробництва продукції підприємства ці характеристики, з нашої точки зору, мають бути доповнені наступними.

По-перше, в такому визначенні бюджету має бути підкреслена його спрямованість на реалізацію стратегічних цілей підприємства (що отримують кількісне визначення у системі відповідних стратегічних цільових нормативів).

По-друге, сферу застосування цих бю-

Таблиця 1. Мінімальний розмір підприємства, за якого досягається нульова рентабельність (за варіантами кредитування)

Показники	Без кредитів	Нульова рівновага з кредитами для			
		Рослинництва	+молочної ферми	+закупівлі нетелів	+ферми МВРХ
Площа ріллі, га	331,1	588,8	633,7	932,7	1407,4
Поголів'я корів, гол.	123,3	219,2	273,1	401,5	604,7
Вартість купівлі нетелів 3-х міс. стільності, тис. грн.	1356,1	2411,1	3003,8	4417,0	6651,3
Вартість молочної ферми, тис. грн.	1009,1	1794,2	2235,3	3287,0	4949,7
Кредити з відсотками (ферма) за рік, тис. грн.	201,1	357,5	445,4	654,9	986,2
Кредити з відсотками (нетелі) за рік, тис. грн.	270,2	480,4	598,5	880,1	1325,3
Середньорічне поголів'я МВРХ	258,4	459,4	572,4	841,7	1267,4
Вартість ферми з утримання МВРХ, тис. грн.	756,9	1340,2	1667,9	2449,3	3684,6
Кредити з відсотками за рік, тис. грн.	150,8	267,0	332,3	488,0	734,2
Рівень рентабельності, %:					
- прибуток (без кредитів)	0,0	22,1	26,7	33,8	37,5
- з кредитами рослинництва	-22,1	0,0	5,9	15,3	21,4
- + з кредитами молочної ферми	-25,1	-5,0	0,0	8,2	13,5
- +кредити нетелі	-28,7	-11,1	-7,0	0,0	4,4
- +кредити МВРХ	-30,5	-14,1	-10,4	-4,1	0,0
Кредити за рік в розрахунку на 1 га ріллі, тис. грн.:					
- рослинництва	3,439	2,071	1,953	1,481	1,179
- + молочної ферми	4,046	2,678	2,656	2,183	1,879
- +нетелі	4,862	3,494	3,601	3,127	2,821
- + ферма МВРХ	5,317	3,948	4,125	3,650	3,343

джетів слід обмежити лише операційною діяльністю підприємства (в системі якої безпосередньо здійснюється випуск продукції).

По-третє, комплекс основних показників таких бюджетів має охоплювати всі види результатів і витрат, що покладені в основу визначення економічної ефективності виробництва продукції підприємства (а не тільки доходів і витрат, як це визначається у сучасній літературі).

З урахуванням цих доповнень поняття, що розглядається ми пропонуємо визначити наступним чином: "Бюджет являє собою детермінований у часі плановий документ для підприємства в цілому та окремих його структурних підрозділів, який визначає комплекс основних показників результатів і виплат з операційної діяльності, що спрямований на реалізацію стратегічних цільових нормативів економічної ефективності виробництва продукції".

Аналогічним чином розглянемо підходи науковців і до визначення поняття "бюджетування".

Перш за все зазначимо, що в сучасній науковій літературі ще не склалося єдиної думки щодо сфери застосування цього поняття. Так, одна група науковців, безпосередньо прив'язуючи його до поняття "бюджет" за його основною характеристикою — "плановий документ" ("вид плану"), сферою його застосування вважають планування господарської діяльності під-

приємства [3, с. 141; 6, с. 430]. Інша група науковців сферу застосування цього поняття розглядають більш широко, а саме: управління господарською діяльністю підприємства, виходячи з того, що на бюджетування покладені функції не тільки розробки бюджетів, а й організація та контроль їх виконання. Ми підтримуємо цей другий підхід і саме з цього будемо виходити при подальшому уточненні цього поняття.

Крім того, необхідно зазначити, що за характером дій сучасні науковці визначають поняття "бюджетування" різними термінами, а саме: як "засіб" [6, с. 431], "процес" [3, с. 438], "технологію" [5, с. 111; 7, с. 212; 8, с. 450]. З нашої точки зору, для визначення поняття "бюджетування" більш ємним серед цих термінів є "технологія", що з одного боку характеризується певною послідовністю дій ("процесом"), а з іншого — певними засобами здійснення ("засіб"). Поєднуючи це визначення із посереднім, ми пропонуємо характеризувати бюджетування як "управлінську технологію", а ще точніше — як "технологію поточного управління підприємством".

Нарешті, з позиції об'єкту нашого дослідження конкретизувати і спрямованість цієї управлінської технології. Вона має бути спрямована з цих позицій на забезпечення реалізації стратегічних цільових нормативів економічної ефективності виробництва продукції. За таким

підходом поняття "бюджет" і "бюджетування" будуть розглядатись у єдиному цільовому взаємозв'язку.

Результати проведеного критичного огляду сучасної наукової літератури дозволяють запропонувати визначення поняття, що розглядається наступним чином: "Бюджетування являє собою технологію поточного управління економічною ефективністю виробництва продукції, яка полягає в розробці, організації виконання та контролю реалізації системи бюджету, що спрямовані на забезпечення досягнення стратегічних цільових нормативів у цій сфері діяльності підприємства".

Уточнення понять "бюджет" і "бюджетування" з позиції спрямованості на забезпечення досягнення стратегічних цільових нормативів підприємства дозволяє перейти до визначення концептуальних засад впровадження системи бюджетування в управління економічною ефективністю виробництва продукції. До основних з таких концептуальних засад віднесено:

- визначення ролі системи бюджетування в забезпеченні зростання економічної ефективності виробництва продукції;
- формування основних задач, що ставляться перед системою бюджетування в цій сфері господарської діяльності підприємства;
- інтегрування системи бюджетування в загальну систему управління підприємством;
- побудова процесу бюджетування на підприємствах олійно-жирової промисловості у структурно-логічному взаємозв'язку окремих його елементів.

Визначаючи роль системи бюджетування в забезпеченні зростання економічної ефективності виробництва продукції, ми спиралися, з одного боку, на загальні характеристики цієї ролі, що визначені стосовно системи бюджетування окремими науковцями [1, с. 38; 3, с. 141; 6, с. 244], а з другого, на особливості основного об'єкту цього бюджетування, а саме бюджетів із забезпечення реалізації стратегічних цільових нормативів економічної ефективності виробництва продукції.

Серед концептуальних засад впровадження системи бюджетування в управління економічною ефективністю виробництва продукції певне місце належить визначенню основних задач, що ставлять перед нею. Формулювання

Основна мета впровадження системи бюджетування	Система основних задач, що спрямовані на реалізацію головної мети бюджетування
<p>Успішна реалізація визначених стратегічних цільових нормативів економічної ефективності виробництва продукції</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Визначення пріоритетів в системі стратегічних цільових нормативів, що підлягають реалізації у відповідному бюджетному періоді. 2. Чітке формування перед підприємством в цілому і кожним його структурним підрозділом очікуваних результатів операційної діяльності, що забезпечують досягнення відповідних стратегічних цілей. 3. Оптимізація витрат, що передбачається бюджетами для досягнення відповідних результатів операційної діяльності. 4. Організація постійного моніторингу за ходом реалізації розроблених бюджетів. 5. Своєчасне складання відповідальними особами звітів з ходу реалізації доведених бюджетів у встановлені контрольні періоди. 6. Об'єктивна оцінка ступеню реалізації окремими структурними підрозділами підприємства в цілому встановлених показників бюджетів. 7. Своєчасне корегування при необхідності окремих показників бюджетів при зміні умов операційної діяльності. 8. Забезпечення чіткого взаємозв'язку системи планування завдань, організації їх виконання та стимулювання виконавців бюджетів.

Рис. 1. Головна мета та основні задачі впровадження системи бюджетування в управління економічною ефективністю виробництва продукції

таких задач має спиратись на головну мету впровадження системи бюджетування, а саме: на успішну реалізацію визначених стратегічних цільових нормативів економічної ефективності виробництва продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості.

Задачі, що ставлять перед впровадженням загальної системи бюджетування в практику діяльності підприємств реального сектора економіки, широко розглядаються в сучасній економічній літературі з цієї проблеми. Зокрема, система цих задач висвітлюється в роботах таких науковців, як Аніскін Н.П. та Павлова А.М. [2, с. 143—144], Іванов І. та Баранов В.В. [5, с. 109—110], Шульга Н.П. [9 с. 30] та ін. Але в цих працях практично не відокремлюються задачі бюджетування, що безпосередньо спрямовані на реалізацію стратегічних цільових нормативів економічної ефективності виробництва продукції.

У процесі такої конкретизації задач системи бюджетування на підприємствах олійно-жирової промисловості ми виходили із особливостей господарської діяльності цих підприємств, складу запропонованих до розробки стратегічних цільових нормативів економічної ефективності виробництва продукції, принципів моніторингу, контроль над ходом господарської діяльності. Виходячи з цих питань, на рис. 1. наведено запропонований перелік основних задач, що ставить перед впровадженням системи бюджетування в управління економічною

ефективністю виробництва продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості.

Розглядаючи поняття "бюджетування", ми визначили, що воно являє собою технологію поточного управління економічною ефективністю виробництва продукції. Деякі науковці визначають бюджетування як самостійну управлінську систему ("менеджмент бюджету"), [9, с. 30]. Тому, в системі концептуальних засад щодо впровадження бюджетування в практику діяльності підприємств олійно-жирової промисловості певне місце має бути приділене визначенню місця цієї системи в загальній системі управління підприємством.

При забезпеченні інтегрування системи бюджетування в загальну систему управління підприємством, ми виходимо з того, що ця частина управлінської технології частині забезпечення реалізації стратегічних цільових нормативів економічної ефективності виробництва продукції в сфері своєї теорії і практики знаходиться на стику 3-х управлінських систем підприємства.

З системою операційного менеджменту ця система бюджетування пов'язана з управлінням як результатами, так і витратами з виробництва і реалізації продукції, що прокладені в основу визначення економічної ефективності цих процесів.

З системою фінансового менеджменту ця система бюджетування пов'язана управлінням формування основних фінансових результатів, в першу чергу, чистого прибутку з операційної діяльності.

Нарешті, з загальною системою бюджетування ця система пов'язана єдиною методологічною базою функціонування. Вона є невід'ємною складовою частиною цієї загальної системи бюджетування.

Визначимо місце системи бюджетування економічної ефективності виробництва продукції в загальній системі управління підприємством, що забезпечує необхідне її інтегрування в загальну систему менеджменту підприємств олійно-жирової промисловості.

Як управлінська технологія бюджетування характеризуються не тільки певними системними засадами, а й визначається як процес, що складається з певних етапів, які знаходяться між собою у відповідному структурно-логічному взаємозв'язку. Тому в системі основних концептуальних положень щодо впровадження бюджетування в систему управління економічною ефективністю виробництва продукції необхідно розглянути і вихідні передумови побудови цього

процесу. У складі цих засад необхідно визначити дві складові бюджетування як процесу:

1. Визначення основних етапів, з яких складається процес бюджетування економічної ефективності виробництва продукції на підприємстві.

2. Визначення системи структурно-логічних взаємозв'язків між окремими етапами цього процесу.

ВИСНОВКИ

У системі інтегрованого підходу до управління економічною ефективністю виробництва продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості логічним продовженням процесу розробки та затвердження стратегічних цільових нормативів виступає процес поточного управління їх реалізацією. Основним інструментом такого поточного управління виступає бюджетування, яке визначено як технологію поточного управління економічною ефективністю виробництва продукції, що полягає в розробці, організації виконання та контролі реалізації системи бюджетів, спрямованих на забезпечення досягнення стратегічних цільових нормативів.

Література:

1. Андрієва А.К., Печатнова Е.Д. Оперативный контроллинг. — М.: Изд-во "Дело и сервис", 2006. — 160 с.
 2. Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг: учеб., 3-е изд. — М.: Изд. "Омега-Л", 2007. — 280 с.
 3. Бойчик І.М., Харів П.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В. Економіка підприємства: навч. пос. — К. "Каравела"; Львів: "Новий світ — 200", 2001. — 298 с.
 4. Голов С.Ф. Управленческий учет: учеб. — К.: Либра, 2004 — 576 с.
 5. Иванов И.В., Баранов В.В. Финансовый менеджмент: Стоимостной подход. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 504 с.
 6. Коваленко Л.О. Ремньова Л.М. Фінансовий менеджмент. — 3-е вид. — К.: Знання, 2008. — 483 с.
 7. Орлов О.А. Планирование деятельности промышленного предприятия: учебн. — 2-е изд. — К.: Скарбы, 2006. — 416 с.
 8. Фінансовий менеджмент: Підручник / Кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін. — К.: КНЕУ, 2005. — 536 с.
 9. Шульга Н.П. Банківський контролінг: теорія, методологія, практика: монографія — К.: Київ. нац. торг.-екон.ун-т, 2004. — 326 с.
- Стаття надійшла до редакції 18.09.2009 р.