УДК 336.144:664.7.013

Ю.В. КАРПЕНКО
Одеська національна академія харчових технологій

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТЕХНОЛОГІЇ БЮДЖЕТУВАННЯ В ДІЯЛЬНОСТІ ЗЕРНОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто технологію бюджетування, що застосовується зернопереробними підприємствами. З метою підвищення ефективності зазначеної технології виявлено недоліки її використання та запропоновано шляхи їх усунення.

Процес ринкової трансформації призвів до формування складних виробничо-господарських структур в ряді галузей народного господарства. Найважливішою проблемою функціонування зазначених структур (підприємств та їх об'єднань) є спрямування діяльності всіх підрозділів на досягнення цільового результату компанії. Забезпечує функціонування підрозділів як єдиного цілого та регламентує їх взаємовідносини між собою та з апаратом управління підприємством (об'єднанням), сучасна технологія бюджетування за центрами відповідальності.

Теоретичні аспекти технології бюджетування досліджуються закордонними та вітчизняними вченими [1, 2]. Також науковці [3, 4] займаються її адаптацією до умов діяльності підприємств різних галузей народного господарства. Нами особисто [5] досліджено особливості застосування зазначеної технології зернопереробними підприємствами приватної та державної форм власності. Проведений нами аналіз дозволив встановити, що 59,6% респондентів використовують технологію бюджетування, з них 96,8% - приватні підприємства. Відповідно 40,4% респондентів не використовують бюджетування, всі вони є державними підприємствами. Також нами встановлено, що 74,2% респондентів складають бюджети для підприємства, розглядаючи останні як центри витрат. І тільки 25,8% респондентів складають бюджети для підприємства і його підрозділів. З числа останніх: 70% підприємств надають своїм підрозділам статус центрів витрат; 30% підприємств поділяють свої підрозділи як на центри витрат, так і на центри прибутку. Очевидно, що впровадженням бюджетування в діяльність зернопереробних підприємств сьогодні займаються, в головному, приватні власники, які суттєво обмежують повноваження керівництва структурних одиниць, звужуючи останні до центрів витрат. Важливим є те, що більшість респондентів підкреслило відсутність методики бюджетування, яка враховує особливості зернопереробних підприємств та їх об'єднань, що обмежує застосування ними зазначеної технології. У зв'язку з цим виникає потреба вивчення технології бюджетування на зернопереробних підприємствах, що її впровадили.

Мета статті – підвищити ефективність технології бюджетування, яка використовується зернопереробними підприємствами за рахунок виявлення її недоліків та запропонувати шляхи їх усунення.

У зв'язку з відсутністю галузевих рекомендацій щодо впровадження бюджетування саме на зернопереробних підприємствах, його призначення неоднозначно розуміється керівництвом зазначених підприємств.

Ми встановили, що бюджетування може використовуватися для [5]:

- делегування повноважень керівникам структурних одиниць;
- розподілу ресурсів між структурними одиницями;
- мотивації персоналу;
- контролю виконання встановлених цільових показників;
- контролю виконання встановлених фінансових показників.

За результатами анкетування більшість респондентів зазначило, що бюджетування використовують для контролю виконання встановлених фінансових та цільових показників (див. рис. 1).

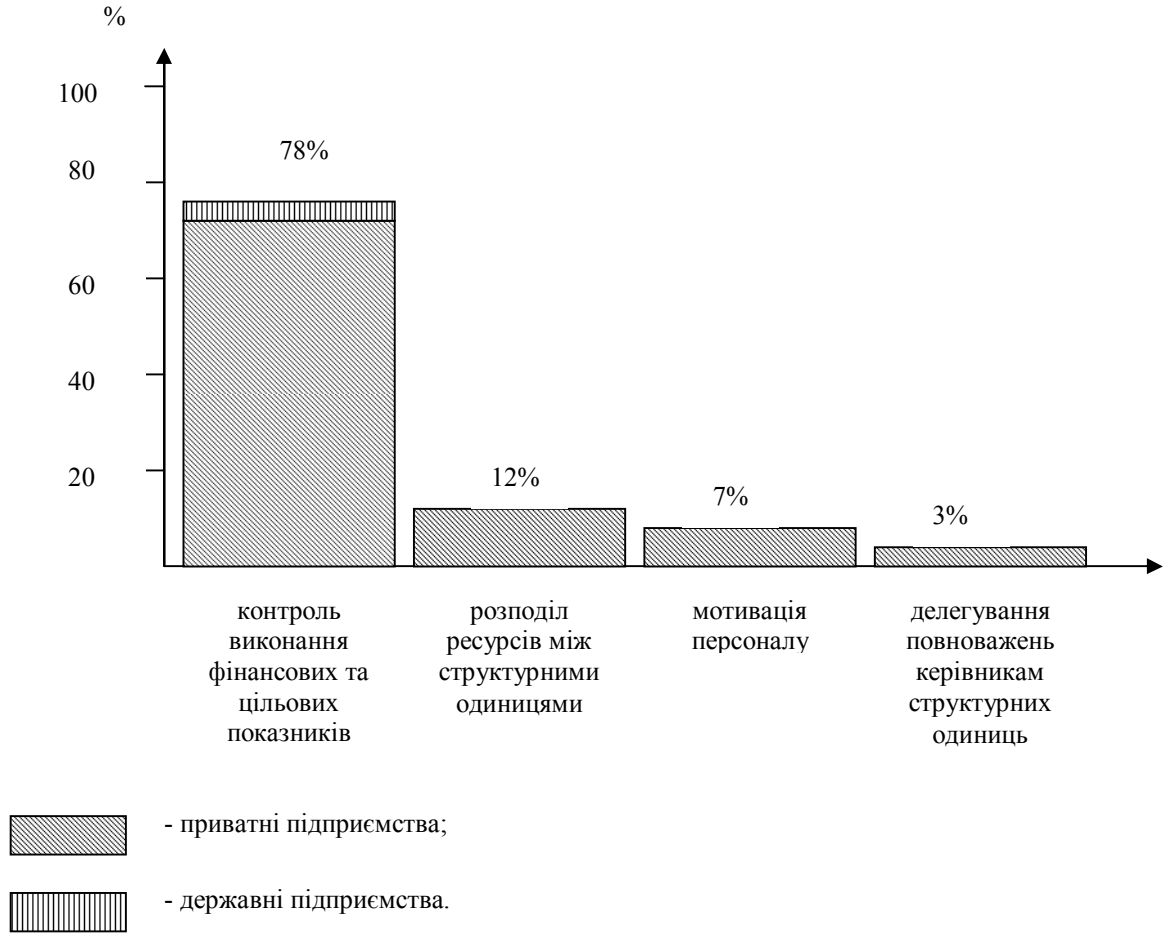

Рис. 1. Призначення бюджетування на зернопереробних підприємствах

З врахуванням значимості вказаних напрямків застосування бюджетування зернопереробними підприємствами проаналізуємо, які недоліки заважають більш ефективному використанню зазначеної технології.

Призначення бюджетування для контролю встановлених цільових та фінансових показників є головною метою його використання зернопереробними підприємствами. Однак ряд недоліків впровадженої на вказаних підприємствах системи бюджетування не дозволяє досягти встановленої мети. По-перше, спосіб розрахунку планових показників порушує вимоги до планування. Так, розробка статичних бюджетів з фіксованими показниками не відповідає принципу ситуативності планування, відсутність спрямованості показників структурних одиниць на досягнення результатів підприємства суперечить принципу системності планування. По-друге, система планових показників, що встановлюються зернопереробними підприємствами (або об'єднаннями підприємств) структурним одиницям, не придатна для прийняття обґрунтованих планових рішень. Довести справедливість даного твердження нам дозволяють результати аналізу статусу структурних одиниць у складі зернопереробних підприємств та їх об'єднань, що вказують на відокремлення переважно центрів витрат, та у меншому ступні, центрів прибутку.

З огляду на такий розподіл типів центрів відповідальності розглянемо, які саме планові показники їм встановлюються. Центрам витрат, яких на зернопереробних підприємствах більшість, частіше за все встановлюються показники лімітів витрат.

Вважається, що регламентація діяльності зазначених підрозділів за допомогою показників ліміту витрат призводить до:

- менш ефективного управління активами;
- орієнтації на зниження витрат як головну мету діяльності підрозділу;
- структурних перешкод підвищення ефективності діяльності, які пов'язані з принципом винагороди робітників підрозділу: за економією витрат та закінченням бюджетного періоду в рамках бюджету.

Між тим, ми вважаємо, що виділення замість центрів витрат центрів іншого типу не завжди можливо та доцільно, тому що призведе до збільшення кількості планових документів, ускладнить процедуру їх узгодження. На нашу думку, якщо бюджет центру витрат розробляти з встановленням чіткої залежності витрат від утворюючого їх фактору, він буде більш реалістичним та дозволить позбавитися зазначених вище недоліків.

Для менш розповсюджених на зернопереробних підприємствах центрів прибутку частіше за все встановлюють показники прибутку або т.зв. залишкового доходу. На наш погляд, вибір зазначених показників не є доцільним, тому що останні у такому разі безпосередньо залежать від бази розподілу, за якою розподілено непрямі для підрозділів витрати підприємства. Більш обґрунтованим, на нашу думку, є встановлення центрам прибутку показників першої та другої суми покриття, які дозволяють відокремити витрати, що безпосередньо відносяться на даний центр та оцінити його вклад в досягнення планового результату підприємства.

Другим напрямком застосування бюджетування зернопереробними підприємствами є розподіл ресурсів. Питання розподілу ресурсів між зернопереробними підприємствами вирішує керівництво об'єднання. Сам бюджет розглядається як закон, змінити який можливо в разі крайньої необхідності за дозволом вищого керівництва. Перевитрата ресурсів, у першу чергу фінансових, за яку несуть персональну відповідальність керівники структурних підрозділів, примушує їх економити на всіх витратних статтях. Тотальна економія витрат за всіма статтями, у тому числі і за тими, що безпосередньо пов'язані з досягненням запланованих показників діяльності підрозділів, а отже і всього підприємства, врешті може призвести до негативних наслідків. Наприклад, скорочення витрат відділу маркетингу, пов'язаних з просуванням продукції, призведе до скорочення обсягів її реалізації. Крім того, зростає вірогідність того, що керівники центрів відповідальності відкажуться від розробки нового перспективного напрямку в діяльності підлеглого центру, якщо воно призведе до збільшення витрат.

Менш розповсюдженим напрямком застосування бюджетування зернопереробними підприємствами є мотивація персоналу. Для того, щоб бюджети можна було використовувати з зазначеною метою слід залучити до їх розробки робітників, які будуть їх виконувати, а також застосувати для їх мотивації тільки ті показники, на виконання яких вони безпосередньо впливають.

Якщо перша умова на зернопереробних підприємствах здебільшого виконується, хоча є підприємства, де єдиним компетентним у розроблених бюджетах є відділ бюджетування, то друга умова постійно порушується. По-перше, більшість зернопереробних підприємств або не мають розробленої системи мотивації працівників, або не пов'язують виконання бюджетів з винагородою задіяного персоналу. По-друге, іноді мотивація будується на невдало обраних показниках. Наприклад, мотивування відділу маркетингу шляхом встановлення залежності між кількістю нових клієнтів (або відсотком зниження неоплаченої дебіторської заборгованості) та оплатою праці робітників зазначеного підрозділу призводить до невчасного надання звітів про виконання бюджетів цього центру вищому керівництву. По-третє, фактично досягнуті показники відхиляються від бюджетних в силу різних чинників, у такому разі слід встановити ступінь відповідальності за відхилення кожного "винного" підрозділу. Наприклад, відповідати за відхилення фактичних обсягів реалізації від запланованих повинен не тільки відділ маркетингу, але й виробничий цех, що не виконав планового завдання, та відділ матеріально-технічного забезпечення, який не забезпечив надходження сировини вчасно у повному

обсязі. Отже, недосконаліть системи мотивації та аналізу відхилень фактичних показників від планових ускладнює використання бюджетування на зернопереробних підприємствах з цією метою.

В найменшому ступню використовується бюджетування для делегування повноважень керівникам структурних одиниць. Як ми вище зазначили, повноваження керівників структурних одиниць зернопереробних підприємств суттєво обмежені, а підрозділи розглядаються, головним чином, як центри витрат. Якщо зазначені центри є підрозділами, які відокремлюються в складі підприємства – такий підхід можна зрозуміти, але розгляд підприємства як центру витрат, на наш погляд, не є доцільним. З одного боку, керівник підприємства має повноваження щодо здійснення виробничої, збутової та постачальницької діяльності, з іншого боку – він не має повноважень щодо використання отриманого прибутку та змушений відраховувати його у повній мірі апарату управління об'єднання. Крім того, безперервний щоденний контроль діяльності підприємств як центрів відповідальності з боку керівництва об'єднання та безпосередня участь в їх діяльності, покладає на вище керівництво рішення більшості оперативних задач. За нашою думкою, це свідчить про некоректний розподіл повноважень між вищим керівництвом об'єднання та керівником підприємства.

Представимо схематично напрямки застосування бюджетування зернопереробними підприємствами та недоліки за кожним з них, що заважають її ефективному застосуванню (див. рис. 2).

Рис. 2. Недоліки бюджетування на зернопереробних підприємствах за напрямками його застосування

Нами запропоновано наступні шляхи усунення виявлених недоліків:

1. проблему розподілу повноважень та визначення їх обсягів для вищого керівництва та керівників підрозділів доцільно вирішити шляхом розробки бюджетів з виділенням директивних та індикативних показників. З одного боку, директивні показники дозволять конкретизувати цілі підприємства його структурним одиницям та забезпечити їх односпрямований розвиток, що є головним

завданням вищого керівництва. З іншого боку, індикативні показники нададуть змогу керівникам структурних одиниць оперативно приймати планові рішення в межах своїх повноважень;

2. використання бюджетування для розподілу фінансових ресурсів слід вдосконалити за допомогою встановлення підрозділам показників співвідношення їх доходів (або результатів) та витрат. Зазначені показники дозволять обґрунтовано скорочувати фінансування підрозділів у разі необхідності, а також збільшувати його одночасно із збільшенням доходів, які вони приносять;

3. система планових (фінансових, цільових) показників, що використовується для подальшого контролю, повинна будуватися на підґрунті економічної моделі підприємства, яка забезпечить спрямованість діяльності підрозділів на досягнення запланованого результату підприємства. Бюджети з встановленими в них плановими показниками повинні бути гнучкими, що слід забезпечити за допомогою планування їх витратної частини в розрізі змінних-постійних витрат. До того ж, ми пропонуємо центрам витрат встановлювати показники витрат в залежності від утворюючого їх фактору, який і є результатом їх діяльності, а центрам прибутку встановлювати показники сум покриття. З врахуванням сум покриття пропонуємо застосувати і технологію аналізу відхилень фактичних показників від планових;

4. мотивацію діяльності робітників підрозділів слід ґрунтувати на результатах їх діяльності, які відображені в бюджетах у вигляді спеціально обґрунтованих планових показників.

Висновки. Технологія бюджетування, яку впровадили зернопереробні підприємства, має ряд суттєвих недоліків, систематизованих нами за напрямками її використання: розподілом ресурсів, мотивацією персоналу, делегуванням повноважень керівникам підрозділів та контролем виконання встановлених цільових і фінансових показників. Для підвищення ефективності бюджетування на зазначених підприємствах шляхом усунення виявлених недоліків нами запропоновано:

- розробляти бюджети з виділенням директивних та індикативних показників;
- встановлювати підрозділам показники співвідношення їх доходів (результатів) та витрат;
- планувати витратну частину бюджетів в розрізі змінних-постійних витрат;
- встановлювати центрам витрат показники витрат в залежності від утворюючого їх фактору, центрам прибутку - показники сум покриття;
- застосувати з врахуванням сум покриття технологію аналізу відхилень фактичних показників від планових;
- будувати систему планових показників на підґрунті економічної моделі підприємства;
- мотивувати діяльність робітників підрозділів в залежності від результатів їх діяльності.

Перспективою подальшого розвитку є розробка табличних моделей для підрозділів зернопереробних підприємств з врахуванням вище наведених вимог.

Література

1. Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел. Основы бюджетирования и больше. Справочник по составлению бюджетов / Пер. с англ. фирмы “БМикро”. – М.: Вершина, 2007. – 368 с.
2. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. - М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.
3. Лисенко В.П. Системний підхід до процесу управління операційними витратами торгівельних підприємств // Економіка, фінанси, право. - 2003. - №4. - С. 23 - 27.
4. Тарасюк М.В. Передумови застосування бюджетування на торгівельних підприємствах // Актуальні проблеми економіки. - 2003. - №7(25). - С. 97 - 104.
5. Кузнецова И.А., Карпенко Ю.В. Практические аспекты бюджетирования деятельности интегрированных зерновых компаний // Бизнес Информ. – 2007. – Т.2, №5. – С. 35 - 37.