

УДК 631.162

Свиноус І.В.,
д-р екон. наук, професор,
Гаврик О.Ю.,
канд. екон. наук, асистент кафедри обліку і оподаткування,
Хомяк Н.В.,
канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Білоцерківський національний аграрний університет

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ОСНОВИ ТАКТИЧНОГО ПЛАНУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПТАХІВНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Мета системи управління та планування витратами буде досягнута за умови, що управлінські рішення, які приймаються щодо менеджменту бізнес-процесів підприємства забезпечать його прибутковість та формування нових конкурентних переваг. Досягнення зазначеної мети значною мірою залежить від організації процесу управління витратами, кваліфікації персоналу менеджерів та рівня забезпечення їхньої діяльності необхідною інформацією. На наше переконання, забезпечення ефективності птахівничих підприємств передбачає застосування сучасних, адаптованих до вітчизняних умов господарювання, інструментів і методів управління та планування витратами, які певною мірою логічно узгоджені із застосовуваними системами обліку та аналізу витрат, одним із яких є бюджетування.

Постановка завдання. Питання теоретичних та практичних основ бюджетного планування досліджували вітчизняні і зарубіжні науковці: Ф.Ф. Бутинець, С. Ковтун, Л.В. Нападовська, Р. Хизрич, М. Пітерс, В.Є. Хруцький, Л.А. Швайка та інші. Однак мінливість зовнішнього середовища та посилення кризових явищ актуалізує сучасні підходи до проблем дослідження діагностики зовнішнього середовища підприємств і забезпечення їх економічної стійкості в короткостроковій та середньостроковій перспективі.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо формування системи бюджетування на птахівничих підприємствах як складової тактичного планування господарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бюджетування забезпечує можливість складання, коригування, контролю й оцінки виконання виробничих планів. Виходячи з цього, бюджет підприємства – це фінансовий план на майбутню перспективу, виражений в конкретних цифрах і показниках, необхідних для досягнення поставлених цілей. У той же час кошторис або бюджет підприємства для цілей управлінського обліку – це план або кошторис конкретного виробничого процесу певного виду продукції, що забезпечують можливість максимально оптимізувати здійснювані витрати на виробництво за допомогою розрахованих показників і норм, а в разі відхилень від них - виявити причини таких відхилень і розробити заходи щодо забезпечення відповідності результатів планових показників або переглянути складений кошторис, якщо його виконання нереально в даних умовах виробництва [1].

При складанні бюджету виробництва важливо визначити оптимальний запас готової продукції на кінець планованого періоду. Вагомість прийняття управлінського рішення щодо організації виробництва полягає у необхідності одночасного забезпечення ритмічного випуску продукції й ефективності обігу грошових активів.

Поряд із цим у бюджеті виробництва доцільно представити і вартісну оцінку з урахуванням вибору варіанта цінової політики та визначення загальної вартісної оцінки всього обсягу.

При складанні бюджету виробництва фахівці виробничого відділу мають враховувати певні моменти: розроблений бюджет виробництва повинен максимальною мірою задовольняти ринковий попит з урахуванням наявних обмежень за ресурсами; незавершене виробництво (у птахівництві до незавершеного виробництва відносять витрати на інкубацію яєць; кількість продукції, яку потрібно виробити в кожен період часу (основна, побічна, супутня); необхідний рівень матеріально-виробничих запасів з урахуванням терміну зберігання; потреба у виробничих ресурсах в кожен період часу [2].

При складанні даного бюджету аналізують отримані розрахункові показники й оцінюють короткострокові плани виробництва продукції.

Бюджети виробництва складаються для всіх виробничих підрозділів. Для сортувального цеху він формується на основі бюджетного завдання виробництва яєць і бюджету виробництва з урахуванням залишку на початок і кінець місяця. Аналогічним чином формується бюджет виробництва в розрізі етапів технологічного процесу виробництва інкубаційних яєць.

Основним допоміжним виробництвом є цех з виробництва кормів. На основі планів виробництва і бюджетного завдання основних цехів складають бюджет виробництва цього цеху за віковими групами і з урахуванням специфікації.

Бюджет виробництва послуг автопарку формується на основі внутрішніх і зовнішніх заявок підрозділів відповідно до потреб, відображених у бюджеті виробництва по марках машин, тонно-кілометрах, витратах палива.

Для обслуговуючих підрозділів бюджет виробництва не формується, робота виконується на основі наряд-замовлень, які потім розподіляються по структурних підрозділах за статтями витрат (обслуговуючі та загальновиробничі витрати). На підприємствах яєчного птахівництва відповідальними за формування бюджету виробництва є старший технолог, технологи ділянок, які перевіряють витрати корму, здійснюють поділ яєць за категоріями. Одержані розрахунки є основою для організації та координування роботи відділу збуту.

На наступному етапі формується бюджет закупівель у цілому без розподілу за місцями виникнення витрат і з урахуванням складських потужностей, наявних залишків на складах і сезонної цінової політики. На підприємствах відповідальними за формування бюджету закупівель є відділ матеріально-технічного постачання і відділ закупівель. При плануванні закупівель враховують наступні цілі: зниження вартості на закуповувані ресурси; зниження витрат на доставку ресурсів. На підставі планового обсягу виробництва і обґрунтованих норм витрачання матеріальних ресурсів розраховують потребу в матеріалах.

При складанні бюджету закупівель особливу увагу приділяють стану складських запасів з метою визначення наднормативних ресурсів. Норматив оборотних коштів по запасах розраховують на підставі їх середньоденних витрат і середньої норми запасу.

У бюджеті закупівель потреба в матеріалах коригується на величину складських запасів і збільшується на обсяг очікуваних закупівель, обумовлених обмеженнями поставки. Враховуючи специфіку виробництва, при узгодженні планів обсягу продукції і часу, визначається потреба у витрачаних матеріальних ресурсів з урахуванням терміну забезпечення й незавершеного виробництва [3].

На підставі розрахованого загального обсягу закупівель визначають обсяги закупівлі у конкретних постачальників сировини і матеріалів за наступним алгоритмом: 1) аналізують пропозицію існуючих постачальників господарства на підставі розрахованої величини потреби і часу її виникнення; 2) за наявності кількох постачальників аналогічного ресурсу перевага надається постачальникові з великим рангом контракту. Ранг контракту визначається індивідуальними для кожного підприємства параметрами: ціною ресурсів, відстрочкою платежу, якістю ресурсів, стабільністю постачання і т. д.; 3) при виникненні обмежень пропозиції постачальників аналізують можливість закупівлі у них в попередні місяці та за її наявності проводять закупівлю для утворення наднормативних залишків, що забезпечують майбутнє задоволення потреби; 4) за відсутності зазначених постачальників ресурсів робиться припущення, що ресурс може бути придбаний в той період, коли в ньому виникла потреба в потрібній кількості і за базовими цінами.

Керівники підрозділів повинні спланувати кількість необхідних матеріальних ресурсів, здійснити внутрішні замовлення, проаналізувати ціни закупівель товарно-матеріальних цінностей, за які відповідає відділ матеріально-технічного забезпечення. Метою складання внутрішнього замовлення є визначення кількості кожного товару та визначення загальної вартості в бюджет інших витрат. Наприкінці місяця замовлення слід передати на перевірку в матеріально-технічний відділ або відділ постачання, на основі чого формується бюджет витрат.

Бюджет прямих витрат на сировину і матеріали складається на основі бюджету продажів і бюджету виробництва й визначається у кількісних і вартісних показниках з урахуванням строків і порядку погашення кредиторської заборгованості.

Бюджет витрат на основні матеріали з графіком виплат, як правило, складається з плану придбання сировини і графіка оплати цих закупівель.

Бюджет прямих витрат на матеріали за структурними підрозділами формують їх керівники, виходячи із наданої їм суми.

В основу розрахунку бюджету витрат кормів закладається специфікація, де відображаються кількість конкретного виду корму і вихідні комплектуючі, яким дається оцінка у вартісному виразі на основі цін придбання. Встановлена ціна номенклатури собівартості є основою для оцінки вартості витрат сировини і матеріалів.

Після складання бюджету прямих витрат на матеріали або одночасно з ним формують бюджет прямих витрат на оплату праці та бюджет прямих виробничих витрат. Бюджет прямих витрат на оплату праці складається, виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці та розцінок по оплаті праці основних робітників і має змінну та умовно-постійну частини.

Джерелом формування змінної частини є потреба у трудових ресурсах [4]. Умовно-постійна частина планується в цілому для господарства і розподіляється за видами продукції пропорційно

змінній зарплаті. Нарахування на оплату праці здійснюються, виходячи з величини фонду оплати праці та ставки нарахувань.

Додатково до цього бюджету можуть складати графік погашення заборгованості по заробітній платі за тим самим принципом, що і графік оплати придбаних сировини і матеріалів. Бюджет прямих витрат на оплату праці розраховують за категоріями працівників відповідно до положення з оплати праці і заданого алгоритму розрахунку погодинної та відрядної форм.

На підприємстві формується документ-реєстратор до формування бюджету витрат з оплати праці, який включає в себе перелік відрахувань із заробітної плати по підрозділах.

Бюджет по праці на рік включає також інформацію про річний фонд робочого часу, місячний фонд за виробничим календарем і затверджується керівником підрозділу.

Бюджет накладних загальновиробничих витрат формується за елементами витрат, яких досить велика кількість, тому цей процес є трудомістким. Зважаючи на це, рекомендується всі накладні витрати попередньо розділити на постійні та змінні.

З метою визначення собівартості кожної асортиментної позиції рекомендується розподіляти загальновиробничі витрати пропорційно вибраній базі.

Витрати на оплату праці відображені в бюджеті прямих витрат на оплату праці. На підставі бюджетів прямих витрат на матеріали, оплату праці та накладних загальновиробничих витрат складається бюджет собівартості реалізованої продукції. Бюджет собівартості реалізованої продукції формують шляхом складання планових калькуляцій [5]. Планові розрахунки собівартості при широкому асортиментному ряді рекомендується здійснювати за однорідними укрупненими групами.

Після визначення собівартості продукції коригується планова оцінка продукції з розподілом калькуляційних різниць по птахівництву. Оцінка собівартості продукції необхідна для складання звіту про прибутки й оцінки величини запасів готової продукції на складі на кінець планового періоду.

Бюджет адміністративно-управлінських витрат формується із бюджетів витрат обслуговуючих виробництв (виконавчий орган, юридичний відділ, відділ постачання, відділ кадрів, фінансовий відділ, бухгалтерія та інвестиційний відділ та ін.), який містить витрати на заходи, безпосередньо не пов'язані з виробництвом і збутом продукції. Бюджет адміністративних витрат слід розробляти відповідно до розподілу відповідальності або відповідно до класифікації витрат.

Склад витрат доцільно приймати з урахуванням елементів собівартості. Більшість управлінських витрат мають постійний характер, змінна частина планується як відсоток від обсягу проданої продукції (в натуральному або грошовому виразі) [6]. Планування управлінських витрат рекомендується здійснювати наступними методами: традиційним, що передбачає обмеження управлінських витрат певним відсотком від фонду оплати праці основного персоналу; за принципом «від досягнутого», в межах якого передбачається щорічне індексування рівня управлінських витрат відповідно до темпу їх зростання за певний період [7].

На підставі операційних бюджетів формують фінансові бюджети, що забезпечує узгодження планованих показників всіх складових операційних бюджетів. Фінансові бюджети розробляють на рівні птахівничого підприємства в цілому. Відповідальним за розробку даних бюджетів є фінансовий директор.

Бюджет руху грошових коштів призначений для балансування виплат і надходжень за допомогою незниженого залишку високоліквідних активів на кінець планованого періоду (запаси ліквідності). У цьому бюджеті доцільно навести дані по бюджету продажів, виробничих і поточних витрат, також брати до уваги виплати дивідендів, плани фінансування за рахунок власних коштів або довгострокових кредитів, інші проекти, що потребують грошових вкладень. Цей бюджет показує можливі надходження попередньої оплати за поставлену продукцію (на розрахунковий рахунок або в касу), авансові платежі, затримки надходжень за відвантажені яйця.

Даний бюджет уточнює результативність функціонування підприємства яєчного птахівництва і величину грошового потоку та формується в розрізі поточної, інвестиційної та фінансової діяльності. Підставою для розрахунку бюджету по поточній діяльності є бюджет продажів і бюджет дебіторської заборгованості. Видаткова частина (відтік готівкових коштів) за поточною діяльністю формується на основі бюджету закупівель та кредиторської заборгованості.

Розглянутий бюджет рекомендується складати з розподілом по місяцях із щомісячним контролем його виконання. Формування бюджету руху грошових коштів необхідно доповнити складанням бюджету доходів і витрат, який слугує для оцінки рентабельності птахівничого підприємства, і бюджетом по балансовому листу як найважливішого інструменту управління активами і пасивами.

Бюджет доходів і витрат формується на основі бюджету продажів, бюджету собівартості по основній діяльності та бюджету інших доходів і витрат за позареалізаційною діяльністю. Серед цілей його підготовки можна виділити: прогноз прибутковості підприємства за певний період управління його витратами [8].

Водночас, бюджет по балансовому листу являє собою прогноз бухгалтерського балансу підприємства і його складання є завершальним етапом системи бюджетування на підприємстві.

Інформація для нього міститься в операційних (у частині запасів і розрахунків) і фінансових (надходження грошових коштів, чистий прибуток) бюджетах. Зміни по основних засобах впливають з інвестиційних бюджетів, надходження і виплати яких концентруються у відповідних бюджетах. Незмінні показники (статутний капітал), які відсутні в операційних і фінансових бюджетах, беруть з бухгалтерського балансу за попередній період. Перелік показників відповідає структурі активів і пасивів балансу. До цього переліку додаються показники ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості. Отже, він містить важливу управлінську інформацію, яка дозволяє завчасно визначити фінансовий стан підприємства.

Затвердження бюджету по балансовому листу відбувається на рівні виконавчого та генерального директора за участю фінансового директора господарства. Орієнтиром для його затвердження є виконання стратегічних показників прибутку, рентабельності продажів, рентабельності активів і рентабельності власного капіталу.

Незмінні показники, відсутні в операційних і фінансових бюджетах, переносять з бухгалтерського балансу за попередній період. Перелік показників відповідає структурі активів і пасивів балансу, його необхідно доповнити показниками ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості. Отже, бюджет по балансовому листу містить важливу управлінську інформацію, яка дозволяє спрогнозувати фінансовий стан підприємства. На основі цього бюджету можна визначити динаміку коефіцієнтів ліквідності, забезпеченості власними оборотними засобами і т. д.

Висновки з проведеного дослідження. Необхідність розробки даного бюджету в системі бюджетування доводиться багатьма вітчизняними науковцями [9]. Однак на практиці він фокусується в бухгалтерській звітності у вигляді бухгалтерського балансу, окремі статті якого узгоджуються зі статтями операційних бюджетів. Вважаємо, що класифікувати та формувати систему бюджетів підприємства необхідно з урахуванням його організаційної структури; визначення відповідальних осіб за розробку і виконання бюджетів; передбачення документальної структури бюджетів, створення інформаційної бази та методичного інструментарію; оптимізації грошових потоків за структурними підрозділами та підприємству в цілому. Запропоновані методичні рекомендації запровадження системи бюджетування в птахівництві дозволять підвищити якість прогнозування, планування і контролю як важливої складової управління витратами.

Бібліографічний список

1. Копійка О. В. Особливості формування облікової політики сільськогосподарських підприємств / О. В. Копійка // Держава та регіони. – 2007. – № 3. – С. 113–115.
2. Белова І.М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва [Електронний ресурс] / І.М. Белова. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_1/234.pdf.
3. Чупахіна Н.І. Постановка управленческого учета в агрохолдингах / Н.І. Чупахіна // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 3. – С. 34–44.
4. Булат М.А. Бюджетне планування як основна частина бюджетної діяльності в системі державного управління АПК / М.А. Булат // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – Вип. 249: в 6 т, Т. I. – С. 73-79.
5. Стаднік К.О. Місце бюджетування в системі внутрішнього контролю підприємства / К.О. Стаднік // Збірник матеріалів всеукраїнської науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення в системі фінансово-економічної інформації». – Миколаїв: НУК, 2009. – С. 144-147.
6. Хамініч С.Ю. Стратегічне планування на підприємствах: теоретико-методологічний аспект / С.Ю. Хамініч // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – Вип. 249: в 6 т, Т. V. – С. 1317-1323.
7. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов ; [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 464 с.
8. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : моногр. / Г.О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.
9. Партин Г.О. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства : моногр. / Г.О. Партин, А.І. Ясінська. – Л. : ЗУКЦ, ПП НВФ «Біарп», 2011. – 200 с.

References

1. Kopyika, O.V. (2007), "Peculiarities of formation of accounting policy of agricultural enterprises", *Derzhava ta rehiony*, no. 3, pp. 113–115.
2. Belova, I.M. (2012), "Management accounting in the conditions of agricultural production", http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_1/234.pdf. (access date February 28, 2017).
3. Chupakhina, N.I. (2008), "Formulation of management accounting in agroholdings", *Audit i finansovyy analiz*, no. 3, pp. 34–44.

4. Bulat, M.A. (2009), "Budget planning as the main part of budget activity in the system of state management of agro-industrial complex", *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky*, DNU, Dnipropetrovsk, Ukraine, issue 249: at 6 vol., vol. I, pp. 73-79.

5. Stadnik, K.O. (2009), "Place of budgeting in the system of internal control of the enterprise", *Zbirnyk materialiv vseukrainskoi naukovo-praktychnoi konferentsii "Oblikovo-analitychne zabezpechennia v systemi finansovo-ekonomichnoi informatsii"*, NUK, Mykolaiv, Ukraine, pp. 144-147.

6. Khaminich, S.Iu. (2009), "Strategic planning at enterprises: theoretical and methodological aspects", *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky*, DNU, Dnipropetrovsk, Ukraine, issue 249: at 6 vol., vol. V, pp. 1317-1323.

7. Khrutskiy, V.Ye. and Gamayunov, V.V. (2008), *Vnutrifirmennoye byudzhetirovaniye: nastolnaya kniga po postanovke finansovogo planirovaniya* [Intrafirm Budgeting: Handbook on the formulation of financial planning], 2nd edition, revised and enlarged, Finansy i statistika, Moscow, Russia, 464 p.

8. Partyn, H.O. (2008), *Upravlinnia vytratamy pidpriemstva: kontseptualni zasady, metody ta instrumentarii* [Cost management company: conceptual principles, methods and tools], monograph, UBS NBU, Kyiv, Ukraine, 219 p.

9. Partyn, H.O. and Yasinska, A.I. (2011), *Systemno-orientovane upravlinnia vytratamy promysloвого pidpriemstva* [The system-oriented cost management of an industrial enterprise], monograph, ZUKTs, PP NVF «Biarp», Lviv, Ukraine, 200 p.

Свиноус І.В., Гаврик О.Ю., Хомяк Н.В. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ОСНОВИ ТАКТИЧНОГО ПЛАНУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПТАХІВНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ

Мета. Розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо формування системи бюджетування на птахівничих підприємствах як складової тактичного планування господарської діяльності.

Методика дослідження. У роботі використані такі методи дослідження: абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення та формування висновків), розрахунково-конструктивний і експериментальний (формування системи бюджетів), монографічний (визначення положень системи бюджетування на підприємстві) та загальнонаукові принципи й методи узагальнення та порівняння, якісного аналізу.

Результати. Запропонована класифікація та методика формування системи бюджетів підприємства, яка враховує: його організаційну структуру; визначення відповідальних осіб за розробку і виконання бюджетів; передбачення документальної структури бюджетів; створення інформаційної бази та методичного інструментарію, а також забезпечує оптимізацію грошових потоків за структурними підрозділами та підприємства в цілому.

Наукова новизна. Встановлено, що одним із напрямів підвищення результативності системи планування на птахівничих підприємствах є впровадження бюджетування, що дасть змогу: покращити якість прогнозування, планування та контролю; класифікувати і сформувати систему бюджетів підприємства відповідно до його організаційної структури; визначити відповідальних за їх розробку та виконання; регламентувати формати бюджетів; сформувати інформаційну базу методичного інструментарію; оптимізувати грошові потоки за структурними підрозділами і по підприємству в цілому.

Практична значущість. Запропоновані методичні рекомендації запровадження системи бюджетування в птахівництві дозволять підвищити якість прогнозування, планування і контролю як важливої складової управління витратами.

Ключові слова: бюджетування, бухгалтерський облік, управління, підприємство, сільськогосподарське підприємство.

Svynous I.V., Havryk O.Yu., Khomiak N.V. ORGANIZATIONAL AND ECONOMIC PRINCIPLES OF BUDGETING AS THE BASIS FOR TACTICAL PLANNING OF ACTIVITY OF POULTRY ENTERPRISES

Purpose. The aim of the article is to develop the theoretical positions and practical recommendations for the system of budgeting in poultry enterprises as a component of tactical planning of economic activity.

Methodology of research. The following methods are used in the article: abstract and logical (theoretical generalizations and formulation conclusions), calculation, constructive and experimental (formation of the budget system), monographic (definition of the provisions of the budgeting system at the enterprise) and general scientific principles and methods of synthesis and comparison, qualitative analysis.

Findings. The proposed classification and methodology of the formation of budgeting system of the enterprise that takes into account: its organizational structure; determination of responsible persons for the development and implementation of budgets; prediction of the documentary structure of budgets; creation of information base and methodical tools, and also provides optimization of cash flows by structural subdivisions and enterprises as a whole.

Originality. It is established that one of the directions for increasing the effectiveness of the planning system in poultry enterprises is the introduction of budgeting, which will enable: to improve the quality of forecasting, planning and control; to classify and form the system of budgets of the enterprise in accordance with its organizational structure; to identify responsible persons for their development and implementation; to regulate budget formats; to form the information base of methodical tools; to optimize cash flows by structural subdivisions and for the enterprise as a whole.

Practical value. The proposed methodological recommendations for introducing a budgeting system in poultry will improve the quality of forecasting, planning and control as an important component of cost management.

Key words: budgeting, accounting, management, enterprise, agricultural enterprise.