

*Долишня Т.І.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Івано-Франківський національний технічний  
університет нафти і газу*

## **БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ОДИН ІЗ ІНСТРУМЕНТІВ ЕФЕКТИВНОГО ФОРМУВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

**Постановка проблеми.** Стабільний розвиток і функціонування сільськогосподарських підприємств, в тому числі сортодослідних станцій в сучасних умовах, передбачає організацію і впровадження адекватних управлінських технологій. До нових управлінських технологій, що все ширше використовуються у сільському господарстві, відноситься бюджетування, яке використовується в економічно розвинутих країнах. Його застосування допомагає вирішити проблему прозорості діяльності суб'єктів господарювання, ефективного використання наявних ресурсів та вказує на високий рівень інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання бюджетування витрат глибоко розкрито і в працях вітчизняних, і зарубіжних дослідників, серед яких Голов С. Ф. [1], Данкевич А. Є. [2], Дем'яненко С. І. [3, 4], Друрі К. [5], Кузьмін О. Є. [7], Нападовська Л. В. [9], Нелеп В. М. [10], Партин Г. О. [11], Пушкар М. С. [12], Фостер Дж., Хорнгрен Ч. Т. [13] та інші. Однак аналіз сучасних економічних джерел дає змогу стверджувати, що існують нерозкриті аспекти проблем бюджетного процесу на сільськогосподарських підприємствах. Зокрема, це стосується сортодослідних станцій з властивими їм галузевими особливостями, що зумовлені впливом складно прогнозованих зовнішніх факторів, природно-кліматичними умовами, а також пов'язано з необхідністю виконання основних завдань їх функціонування.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є розробка теоретичних, методологічних та практичних рекомендацій щодо впровадження процесу бюджетування на сортодослідних станціях.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Потреба здійснення прогнозування обсягів витрат на виробництво сільськогосподарської продукції обумовлює необхідність впровадження бюджетування з метою раціонального використання залучених фінансових ресурсів, пошуку інших джерел фінансування та оновлення матеріально-технічної бази.

Аналіз існуючої практики планування господарської діяльності, зокрема витрат на виробництво сільськогосподарської продукції на сортодослідних станціях, показав, що практично неможливо встановити причини невиконання плану, існуючих відхилень, а також їх винуватців. Це зумовлено необґрунтованістю показників бюджетів (кошторисів) витрат, узагальненого підходу до них. Більше того, процес бюджетування керівниками сортодослідних станцій сприймається як зайве навантаження.

Водночас, через відсутність налагоджених процедур і визначеної послідовності операцій планування, на сортодослідних станціях займаються лише збором інформації про величину витрат та доходів від виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції. В подальшому отримана інформація обробляється та консолідується у загальний кошторис (бюджет) доходів і витрат. При цьому можливі випадки не подачі достовірної та оперативної інформації через нескоординованість, розрізненість їх дій при здійсненні планування своєї діяльності. В результаті не забезпечується своєчасне складання зведеного кошторису (бюджету).

З огляду на вищевикладений матеріал, вважаємо, що проблема бюджетування на сортодослідних станціях набуває надзвичайно важливого значення.

Бюджетування – це сучасна управлінська технологія, яка дає змогу аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники з метою обґрунтування прийняття управлінських рішень.

Бюджетування як колективний процес уможливорює узгодження діяльності всіх сортодослідних станцій (структурних підрозділів Держсортмережі) та підпорядковується загальній меті. Він полягає в періодичному, систематичному складанні, затвердженні та аналізі виконання кошторисів (бюджетів) з врахуванням всіх аспектів діяльності сортодослідних станцій.

При цьому бюджетний процес не є відокремленим процесом, а передбачає системний підхід до оптимізації системи управління в цілому. Беззаперечним є факт існування зв'язку між бюджетуванням та функціями управління.

Основними завдання процесу бюджетування витрат в Держсортмережі виступають:

– планування основних напрямків діяльності в цілому і на основі виробничо-фінансового плану;

– на основі досягнутих показників, встановленої динаміки та тенденцій розвитку сортодослідних станцій обґрунтувати показники бюджетів;  
– встановлення потреби матеріальних, трудових та інших ресурсів, грошових коштів на сортодослідних станціях;

- посилення ефективності контролю за використанням ресурсів;
- забезпечення мотивації та підвищення відповідальності за витрачанням ресурсів;
- оцінка вкладеної праці, дій та прийнятих рішень керівництвом.

Окрім вищеперерахованих, бюджетування допомагає «приводити в порядок» незмінну систему нормування. Значимість останньої чітко виражена в меті планування (нормування) витрат та собівартості продукції, яка згідно із методичними рекомендаціями [8, с. 2] з формування собівартості сільськогосподарської продукції, полягає:

- в досягненні найбільш ефективного використання матеріально-технічних і грошових ресурсів на основі нормативів;
- забезпеченні дії противитратного механізму відповідно до технологічних умов та вимог охорони навколишнього середовища.

Результати досліджень економічних джерел та фактичного матеріалу вказали на необхідність дотримання таких принципів бюджетування:

- доцільності – обумовлює потребу врахування вигід та витрат при формуванні бюджетів;
- безперервності – передбачає постійне (з року в рік) здійснення процесу бюджетування, тобто створення єдиної системи збору, обробки, аналізу даних та зведення їх в окремі внутрішні документи – бюджети, що, в свою чергу, забезпечить нагромадження і доступ до інформації в єдиній базі в розрізі різних періодів часу. Як справедливо вважає Дем'яненко С. І., жодних змістових прогалин та часових перерв в одержанні керівництвом управлінської інформації не повинно бути та водночас стверджує, що обов'язковою складовою інформаційної системи господарства є управлінський облік, який повинен разом з нею функціонувати на постійній основі [3, с. 178];

- достовірності – означає, що бюджети повинні точно відображати господарські операції та складатися з тим ступенем достовірності, який сумісний з певним рівнем невідомості, в межах якого приймають управлінські рішення;

- економічності – передбачає необхідність обґрунтування цілей та шляхів реалізації планів. При цьому плани потрібно деталізувати та конкретизувати в межах, які дозволяють зовнішні та внутрішні умови роботи сортодослідних станцій. Зауважимо, що деталізацію витрат слід здійснювати з метою економії та контролю за значними витратами. Бажано враховувати всі витрати або ті витрати, що складають не менше 1% всіх витрат;

- повноти – охоплення бюджетуванням роботу всіх підрозділів Держсортмережі з обов'язковою участю усіх працівників;

- інтегрованості – гармонічний взаємозв'язок усіх видів бюджетів з урахуванням структурного та часового аспектів;

- гнучкості – передбачати можливість коригування бюджетів при виникненні необхідності пов'язаною зі зміною внутрішніх та зовнішніх факторів;

- оцінки – надає системі управління витратами рис інструменту мотивації персоналу як основного елемента економічного механізму організацій.

Дотримання всіх цих принципів є однією із передумов забезпечення ефективності бюджетування.

Водночас, дотримуючись принципів бюджетування, для забезпечення реалізації цілей складання бюджетів потрібно враховувати специфіку функціонування кожної сортодослідної станції, зокрема, галузеві особливості сільськогосподарського виробництва.

Для сортодослідних станцій процес бюджетування є необхідним та водночас трудомістким, що зумовлюється багатогранністю сільськогосподарського виробництва, різноманітністю видів продукції та відсутністю її прогнозованої ціни, мінливими цінами на ресурси тощо. Зауважимо, що, при бюджетуванні витрат необхідно враховувати чинники, які впливають на їх формування. Серед яких величина підприємства, організація виробництва, якість чинників тощо.

Визначення стратегії господарювання досліджуваних об'єктів є відправним пунктом здійснення процесу бюджетування. Для сортодослідних станцій вона полягає в забезпеченні достовірності інформації, ефективності використання залучених фінансових ресурсів, в обґрунтуванні планування собівартості сільськогосподарської продукції, надання послуг та робіт для їх оцінки з метою прийняття управлінських рішень тощо.

Стратегія конкретизується у виробничо-фінансовому плані діяльності сортодослідних станцій, для яких визначальними факторами при формуванні виробничо-фінансового плану є технічні, технологічні їх можливості, а також природно-кліматичні умови. Слід зазначити, що за наявності вільної сільськогосподарської техніки в план включаються сільськогосподарські роботи із надання населенню послуг: оранка, культивация, транспортні послуги із перевезення тощо.

Метою складання виробничо-фінансових планів діяльності є забезпечення єдиної економічної політики щодо планування, нормування, мотивації, аналізу виробничо-господарської діяльності сортодослідних станцій, зокрема, та в цілому по Держсортмережі України, забезпечення раціонального використання трудових та матеріальних ресурсів, застосування вискоєфективних технологій, визначення шляхів підвищення ефективності виробництва шляхом оптимізації витрат та посилення контролю над виробництвом тощо. Саме тому бюджетування, як невід'ємна складова виробничо-фінансових планів, є одним із засобів вирішення цих завдань.

Розробляючи оптимальну систему бюджетування, необхідно більш детально зупинитися на її класифікації, оскільки в економічній літературі [1, с. 338-379; 5, с. 517-561; 7; 13, с. 96-168] наводять різні групування, в залежності від властивостей цих систем.

До найбільш поширених групувальних ознак відносять:

– в залежності від зміни обсягів: гнучкі та статичні бюджети;

Відмітимо, що застосування гнучких бюджетів уможливує проведення набагато точнішого аналізу відхилень, ніж статичні. Так як гнучкий бюджет складають з урахуванням фактичного обсягу діяльності, що, в свою чергу, дозволяє більш адекватно оцінити діяльність того чи іншого центру відповідальності та посилити бюджетний контроль. Наразі погоджуємося із думкою Партин Г. О., що для забезпечення ефективного бюджетного контролю фактичні дані про виконання бюджету порівнюють із бюджетними показниками, скоригованими на фактичний обсяг діяльності підприємства, тобто з показниками гнучкого бюджету. Аналіз розбіжностей дає змогу зробити висновок, що підприємство працює: ефективно і результативно; результативно, але неефективно; ефективно, але не результативно; не результативно і неефективно [11, с. 53].

Однак зауважимо, що використання гнучкого бюджету можливо лише для нижчих рівнів управління. З врахуванням цього, на сортодослідних станціях пропонуємо введення гнучкості у бюджетах ланок, бригад, які безпосередньо задіяні у сільськогосподарському виробничому процесі.

Результати вивчення економічних джерел показали, що гнучкість бюджетів забезпечують такі способи:

– бюджетування за сценаріями (або альтернативними варіантами);

– бюджетування з періодичними змінами;

– бюджетування з мінімальною базою.

Охарактеризуємо їх, виходячи із можливості використання на сортодослідних станціях.

На наш погляд, застосування і першого, і третього способу на досліджуваних сортодослідних станціях недоцільне. Перший спосіб ґрунтується на розробленні сценаріїв (альтернативних варіантів) оптимістичних або песимістичних. Цей процес, по-перше, є доволі трудомісткий, а по-друге, практично неможливо передбачити, спрогнозувати усі можливі ускладнення, що спричиняються як зовнішніми так і внутрішніми факторами.

На сортодослідних станціях, які знаходяться у державній власності, сільськогосподарська техніка практично вся зношена. Для оновлення машинно-тракторного парку потрібно залучати додаткові фінансові ресурси. Тому формування бюджетів з мінімальної бази не може здійснюватися. На нашу думку, гнучкість бюджетування на сортодослідних станціях потрібно забезпечувати необхідною класифікацією витрат.

– від обов'язковості виконання бюджетів (індикативні та директивні);

Бюджетування повинно ґрунтуватися на логіці та здоровому глузді. Тому, на наш погляд, на досліджуваних сортодослідних станціях в якості індикативного періоду планування необхідно брати рік та квартал, а ось бюджет на місяць віднести до категорії директивних планів.

– за характером планування (на базі попередніх показників; бюджетування «з нуля» чи комбінований);

Враховуючи всі переваги і недоліки методів планування, а також галузеві особливості досліджуваних об'єктів, вважаємо, що на сортодослідних станціях доцільно взяти за основу комбіноване планування. При чому показники брати середні за три попередні роки.

– в залежності від процедури складання («згори до низу», «знизу догори» чи комбіновано) тощо.

При складанні бюджетів на сортодослідних станціях вважаємо за необхідне використовувати комбінований підхід. Це дозволить врахувати специфіку їх діяльності.

Бюджетування характеризується також оперативністю та періодичністю аналізу, ступенем деталізації, точністю планування.

Таким чином, уможливується впровадження бюджетування на практиці в багатьох варіантах. Вибір того чи іншого залежить від таких факторів: яке інституціональне середовище організації, впливу зовнішнього середовища та специфіки діяльності господарюючого суб'єкта, особливостей стилю управління, готовності керівників до його зміни, цілей впровадження бюджетування та рекомендованих напрямів його використання, величини об'єктів та інших.

Бюджет – це фінансовий план у грошовому вираженні, який охоплює всі сторони діяльності господарюючого суб'єкта та центрів відповідальності.

Потреби управління обумовлюють види та зміст бюджетів. Зміст бюджету повинен бути зрозумілим для користувача та містити тільки необхідну інформацію.

Ефективність процесу бюджетування на сортодослідних станціях безпосередньо залежить від побудови бюджетів та їх структури, узгодженості, номенклатури статей.

Так, Дем'яненко С. І. вказує на те, що сільськогосподарські підприємства розробляють часткові та загальні бюджети, бюджети готівки [4, с. 158-165]. При цьому Е. Касп наголошує, що бюджети складаються з метою розробки планів і напрямів діяльності підприємства на основі оцінки альтернатив. Бюджет виявляє лише більшу чи меншу ступінь доходності заходів, що передбачаються, порівняно з існуючою ситуацією. Він не визначає найбільш ефективних напрямів використання ресурсів. Такі напрями можна визначити, користуючись декількома бюджетами, складеними для різних обставин. Бюджет – це логічно виверений інструмент вивчення альтернативних напрямів господарської діяльності, а також оцінки ефективності кожного з цих напрямів [6, с. 144]. Нелеп В. М. вказує на те, що особливо ефективне бюджетування на основі комп'ютерних технологій, зокрема тому, що вони дозволяють реалізувати сценарій «якщо». Моделюючи різні ситуації, менеджер вибирає найкращий спосіб дії з набору альтернатив» [10, с. 104]. Водночас вчений, поділяючи думку Дем'яненко С. І., відмічає, що «частковий бюджет використовується для оцінки ефективності альтернативних рішень, які зачіпають окремі сторони господарської діяльності, не змінюючи підприємства в цілому. У частковому бюджеті розглядаються лише доходи і витрати, що підлягають змінам. Він є різновидом маржинального аналізу» [10, с. 104].

Дослідження показали, що на сортодослідних станціях слід складати загальні бюджети, ґрунтуючись на результатах співставності вигід і втрат, бюджети витрат формувати за статтями витрат та видами продукції.

Окрім того, у процесі розробки системи бюджетів в цілому для центрів відповідальності потрібно дотримуватися уніфікації всіх бюджетних форм за основними статтями та бюджетними періодами незалежно від специфіки їхньої діяльності, а також для всіх структурних підрозділів заздалегідь формулювати фінансові цілі у вигляді планових показників.

Дослідження на сортодослідних станціях дало змогу виявити цілий ряд проблем організаційного та економічного характеру, що ускладнюють ефективне використання бюджетування на сортодослідних станціях. З огляду на це, нами запропоновано наступні шляхи їх вирішення (табл. 1).

**Таблиця 1**

**Проблеми бюджетування на сортодослідних станціях та шляхи їх вирішення**

Проблеми	Шляхи вирішення
1. На сортодослідних станціях немає розроблених і обґрунтованих методичних рекомендацій із бюджетування і контролю, які б враховували особливості сільськогосподарського виробництва.	1. Розробка Державною службою з охорони прав на сорти рослин рекомендацій із бюджетування з врахуванням особливостей її діяльності.
2. Відсутність знань з питань бюджетного управління та контролю у керівників та спеціалістів сортодослідних станцій.	2. Необхідно проводити курси з підвищення кваліфікації за даними напрямками.
3. Низька зацікавленість керівників та спеціалістів сортодослідних станцій у впровадженні та застосуванні нових методів в управлінні.	3. Необхідно запровадити матеріальну та моральну зацікавленість працівників у застосуванні нових методів.
4. Відсутність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку на сортодослідних станціях. Інформацію отримують виключно з даних фінансового обліку.	4. Необхідно впровадити систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.
5. Відсутність добре налагодженої системи довгострокового, середньострокового та поточного планування і прогнозування.	5. Планування потрібно проводити системно з врахуванням маркетингових досліджень.

Таким чином, своєчасне виявлення проблем у здійсненні витрат і повноцінне використання чинників бюджетування сприяє ефективному господарюванню.

**Висновки з проведеного дослідження.** З врахуванням вищенаведеного матеріалу можемо зробити висновок, про необхідність впровадження бюджетування як дієвого інструменту щодо вдосконалення процесу управління витратами, їх ефективного формування на сортодослідних станціях. Пропонуємо для вдосконалення процесу управління витратами виробництва сільськогосподарської продукції на сортодослідних станціях впровадити систему бюджетів у розрізі центрів відповідальності та розробити систему звітності центрів відповідальності про виконання бюджетів, що забезпечить одержання оперативної інформації про характер і причини відхилень, дасть можливість їх контролювати та приймати рішення щодо регулювальних заходів.

Таким чином, впровадження системи гармонійно взаємопов'язаних бюджетів витрат для окремих центрів відповідальності на сортодослідних станціях уможливить підвищення рівня ефективності управління витратами, стане надійним інформаційним підґрунтям. Більше того, за умови

використання гнучкого бюджетування, дасть змогу реально оцінити ефективність та результативність діяльності кожного підрозділу, підвищить їх зацікавленість у зниженні витрат.

### Бібліографічний список

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
2. Данкевич А. Є. Методологічні основи розвитку бюджетування в сільському господарстві / А. Є. Данкевич // Економіка АПК. – 2008. – № 6. – С. 64-69.
3. Дем'яненко С. І. Менеджмент аграрних підприємств : [навч. посіб.] / С. І. Дем'яненко. – К. : КНЕУ, 2005. – 347 с.
4. Дем'яненко С. І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві / С. І. Дем'яненко. – К. : КНЕУ, 1998. – 265 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет : [учебник] / К. Друри ; пер. с англ. Н. В. Егорова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
6. Касл Є. Эффективное фермерское хозяйство / Касл Є., Бекер М., Нелсон А. – М. : Агропромиздат, 1991. – 496 с.
7. Кузьмін О. Є. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади : [монографія] / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2007. – 234 с.
8. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. наказом М-ва аграр. політики України від 18.05.2001 р. № 132 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 77 (623). – С. 2-25.
9. Нападівська Л. В. Управлінський облік : [монографія] / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
10. Нелеп В. М. Планування на аграрному підприємстві : [підручник] / В. М. Нелеп. – [2-ге вид., переробл. та доп.]. – К. : КНЕУ, 2004. – 495 с.
11. Партин Г. О. Бюджетування у системі управління витратами підприємства / Г. О. Партин // Фінанси України. – 2003. – № 5. – С. 50-53.
12. Пушкар М. С. Управлінський облік : [навч. посіб.] / М. С. Пушкар. – [2-ге вид., переробл. і доп.]. – Тернопіль : Поліграфіст, 1997. – 160 с.
13. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
- 14.

#### Анотація

*У статті розглянуто наукові основи бюджетування витрат. Обґрунтовано потребу і розроблено пропозиції щодо здійснення бюджетування витрат на сортодослідних станціях.*

**Ключові слова:** бюджетування, витрати, формування, планування, контроль, облік, сортодослідні станції.

#### Аннотация

*В статье рассмотрены научные основы бюджетирования затрат. Обоснована необходимость и разработаны предложения по осуществлению бюджетирования затрат на сортоиспытательных станциях.*

**Ключевые слова:** бюджетирование, затраты, формирование, планирование, контроль, учет, сортоиспытательные станции.

#### Annotation

*In the article considered scientific basis of budgeting costs. Substantiated the necessity and proposals for the development and introduction of budgeting on cultivar research stations are developed*

**Key words:** budgeting, costs, development, planning, control, account, cultivar research stations.