

## МЕТОДИКА БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ РОСЛИННИЦТВА

*Анотація* Обґрунтована роль та місце бюджетування (планування) в системі обліку та контролю за витратами рослинництва. Запропонована методика формування бюджетів для окремих центрів відповідальності та центрів витрат, враховуючи запланований рівень факторів виробництва та класифікацію витрат за функціональним зв'язком з обсягом виробництва: змінні, умовно-змінні та постійні.

*Ключові слова:* бюджетування, витрати, рослинництво, облік, контроль.

**Постановка проблеми.** Теоретичні та методичні питання побудови системи управління витратами вимагає одночасного розв'язання кількох пов'язаних між собою завдань, зокрема чітке визначення стратегічних завдань підприємства та окремого центру відповідальності, налагодження системи внутрішньогосподарських відносин, координації зусиль виконавців і створення системи матеріального стимулювання кожного працівника в досягненні намічених результатів. Названі заходи можуть бути реалізовані за впровадженням на підприємстві бюджетного планування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розробку теоретичних та методологічних основ бюджетування внесли такі зарубіжні вчені, як Друрі К., Райан Б., Фостер Дж., Хорнгрен Ч.Т., Шим Джей К. та інші, але застосування західних концепцій без адаптації до вітчизняних умов господарювання, особливо в такій специфічній галузі, як рослинництво, є недоцільним.

Незважаючи на наявні вітчизняні наукові досягнення в розробці теоретичних аспектів бюджетування витрат, проблема вивчення галузевих особливостей рослинництва та їх вплив на процес бюджетного планування залишається відкритою [1; 2; 3; 4].

**Формулювання цілей статті.** Мета статті полягає у розробці методичних підходів щодо формування бюджетів для окремих центрів відповідальності та центрів витрат рослинництва.

**Виклад основного матеріалу.** Організація бюджетного планування у сільськогосподарських підприємствах – це особливий процес, тому що

виробництво сільськогосподарської продукції є відмінним від інших видів виробництв [2; 4]. Він характерний тим, що сільськогосподарська діяльність багатогранна, тут взаємодіють фактори, які властиві саме сільському господарству (природно-кліматичні, технічні та соціальні), які особливо впливають на методику бюджетування витрат рослинництва.

Аналіз практики управління сільськогосподарськими підприємствами Запорізької області свідчить, що більшість із них не мають цілісної системи внутрішньогосподарського планування, яка б забезпечила ефективне управління виробничо-фінансовою діяльністю.

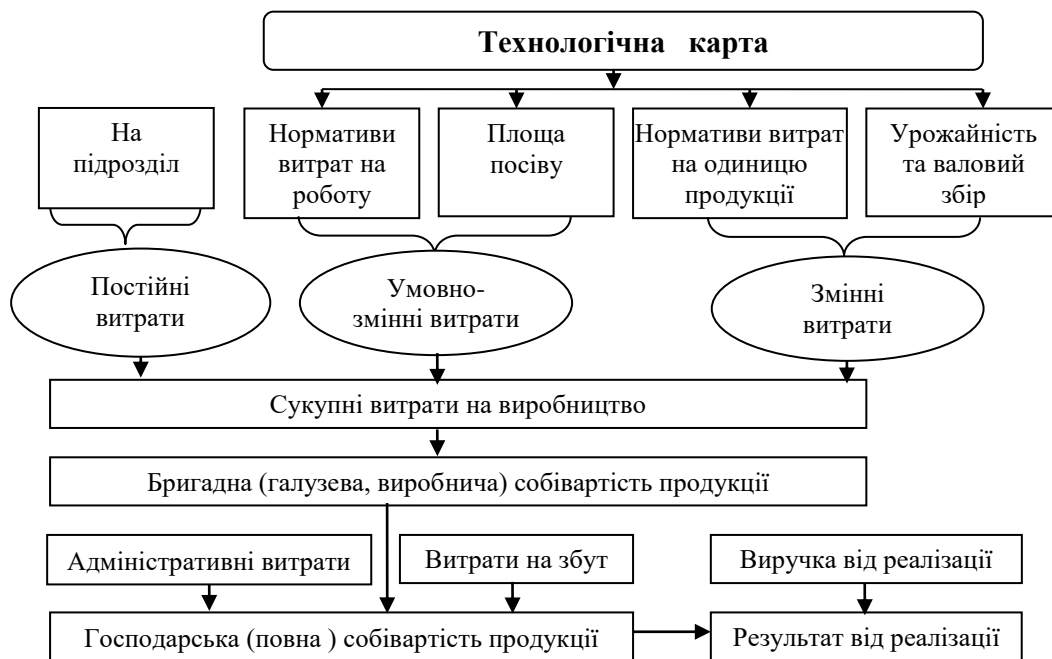
Вивчення загальних положень системи бюджетування дає змогу встановити, що саме за допомогою операційного бюджетування (складання бюджетів щодо певного сегменту діяльності) можна попередньо визначати і в подальшому порівнювати майбутні витрати й доходи підприємства, узгодити діяльність центрів відповідальності, вибрати оптимальні варіанти використаних ресурсів і контролювати їх споживання, підвищуючи тим самим ефективність виробництва.

Методологія операційного бюджетування ґрунтується на окремих вихідних положеннях, а саме на розробці системи показників, на джерелах даних для розрахунків, черговості виконання розрахункових операцій та узгодженні їх результатів при розробці стратегічних завдань.

Система показників, які визначають стратегію діяльності підприємства, ґрунтується на технології виробництва, зокрема у рослинницьких галузях це можуть бути технологічні карти та нормативи витрат на одиницю. Водночас має бути обґрунтовано врожайність і змінні витрати, які можуть бути деталізовані за окремими культурами або в цілому по підприємству. Така методика розробки бюджетних показників дозволить здійснювати, з одного боку - оперативний облік і контроль за витратами, з іншого, підсумковий контроль результатів діяльності центрів відповідальності за звітний період.

Забезпечення обґрунтованих засад здійснення контролю за витратами потребує створення належної бази для зіставлення даних бюджетів та обліку.

Враховуючи, що методика планування, як правило, будується з використанням технологічних карт, а вона склалася вже давно, то передбачається уточнити лише окремі її положення, а саме – деталізацію окремих показників (ліміту витрат) на виробництво продукції рослинництва, враховуючи класифікацію витрат за функціональним зв'язком з обсягом виробництва: змінні, умовно-змінні та постійні. Формування бюджетних показників проводимо на прикладі сільськогосподарського підприємства Мелітопольського району (рис. 1).



**Рис. 1. Запропонована методика формування бюджетів витрат рослинництва за центрами відповідальності**

Дана схема свідчить про певні особливості щодо розробки бюджетів у рослинництві відносно двох факторів виробництва: площі посіву та урожайності культур (валового збору).

Так, на формування бюджетних даних рослинництва впливають певні особливості, зокрема: спеціалізація та організаційні засади конкретного підприємства - на визначення об'єктів виробництва та обліку витрат, постійні витрати мають плануватися не по культурі, а в цілому по бригаді; застосування прогресуючих ресурсозберігаючих технологій з деталізацією за видами або періодами робіт впливає на нормативи витрат тощо.

При використанні даної методики система бюджетування та

матеріального стимулювання стає більш раціональною та економічно доцільною. Отримані дані дозволять розрахувати суму витрат на різні обсяги виробництва, для різних бригад та підрозділів рослинництва, а також визначити величину матеріальної винагороди за економію витрат при визначеному фактично досягнутому рівні виробництва.

Постійні витрати, до складу яких включаються витрати на утримання техніки з деталізацією за її видами (трактори, зернові комбайни, ґрунтообробні машини тощо), а саме: амортизація, витрати на ремонт і технічне обслуговування, освітлення, опалювання приміщень (місць) для зберігання техніки, утримання сторожів в дослідному господарстві обліковуються на субрахунку 912 «Тракторна бригада», тому їх планування доцільно здійснювати в цілому по підрозділу з послідуочим розподілом по культурах. Облік і контроль за цими витратами доцільно здійснювати в цілому по центру відповідальності, при цьому сума економії (перевитрат) не береться до уваги при розрахунку цих показників по видах культур чи робіт, оскільки нарахування заробітної плати на виконання поточного ремонту основних засобів залежить не від величини агротехнологічних робіт, а від обсягу ремонтних робіт відповідних основних засобів. Тому, при застосуванні системи стимулювання при складанні бюджету витрат на утримання техніки, розрахунок даних витрат слід здійснювати за обсягом ремонтних робіт (кількості, періодичності їх виконання, наявності відповідних об'єктів та їхнього стану тощо) з належним обґрунтуванням витрат. Як правило, базою розрахунку очікуваної суми цих витрат (ліміту витрат) може бути: 1) фактична сума витрат за попередній виробничий період; 2) середнє значення двох попередніх років; 3) очікувані витрати, як добуток 5 % до фактичної суми витрат за попередній виробничий період.

Витрати на утримання зернотоку в дослідному господарстві обліковуються в розрізі субрахунку 911 - «ТІК». Відповідно необхідно складати окремий бюджет витрат на його утримання. Дані витрати при підведенні підсумків діяльності підрозділу слід розглядати як постійні, тобто економія (перевитрати) розраховується порівнянням бюджету цих витрат із

фактичним.

Загальнобригадні та загальновиробничі витрати рослинництва (оплата праці бригадирів та іншого обслуговуючого персоналу, утримання приміщень тощо), що також відносять до постійних витрат рослинництва, в дослідному господарстві обліковуються також на субрахунку 911 – «Загальнобригадні витрати» та «Загальновиробничі витрати рослинництва». В даному випадку, при розробці бюджетних планів, їх слід відокремлювати окремо один від одного, а також від витрат на утримання зернотоку.

Змінні витрати при вирощуванні продукції рослинництва в дослідному господарстві пов'язані з витратами на її одержання, а саме: витрати на збирання врожаю, транспортування, обробку та доведення до стану, придатного до реалізації або тривалого зберігання. Як правило, ці витрати здійснюються за такими технологічними операціями, як збирання врожаю (обмолот), транспортування та обробка урожаю (доробка, переробка), що характерно технологічному циклу виробництва - Збір врожаю, транспортування та первинна обробка врожаю. В дослідному господарстві витрати на збирання врожаю зернових культур здійснюються в розрахунку на 1 га, тобто за даних умов ці витрати відносяться до умовно-змінних. Витрати на транспортування продукції визначаються на підставі обсягу перевезень до місць попереднього зберігання, наприклад до зернотоку (складу), та маси продукції, яку передбачено одержати від комбайна.

Як відмічалось раніше, витрати на збут можуть бути прямими (змінними), якщо сам виробник доставляє продукцію до покупця; накладними, якщо підлягають розподілу між всіма видами товарної продукції, наприклад, витрати на рекламу господарства; витрат на збут може не бути зовсім, за умови, якщо покупець доставляє продукцію власними силами. За умови, якщо підрозділ буде реалізовувати свою вироблену продукцію, то витрати на збут повинні входити до виробничої (бригадної) собівартості й за такими витратами повинно бути додатково розроблений бюджет витрат та враховуватися при підведенні підсумків діяльності даного підрозділу.

Витрати на збут в дослідному господарстві, що прямопропорційно

відносяться до виробленої продукції відсутні (транспортування продукції та їх оплату здійснює сам покупець), тому дані витрати не відносяться до змінних витрат та не враховуються при плануванні на одиницю продукції.

Такі витрати, як загальногосподарські та витрати на збут, що стосуються підприємства в цілому, враховуються при складанні зведеного бюджету по підприємству з метою визначення фінансового результату діяльності підприємства в цілому.

Отже, якщо змінні витрати в обліку можливо відокремлювати в місяці збирання врожаю окремими позиціями, тоді всі інші витрати, крім постійних, що також визначаються окремою сумою, розглядаються як умовно-змінні витрати, що плануються, виходячи з одиниці оброблюємої площі посіву.

Ретельного вивчення потребують питання щодо планування, обліку та розподілу витрат між суміжними періодами. Так, обсяги незавершеного виробництва в рослинництві – це роботи для забезпечення урожаю в наступні роки, тому виникає потреба визначитися з витратами на їх виконання.

Враховуючи раніше проведені дослідження, обсяг виконаних робіт і пов'язані з цим витрати слід враховувати до уваги у тому році, коли вони виконувались. Бюджет лімітів даних видів витрат в дослідному господарстві доцільно планувати окремо, оскільки не передбачено отримувати продукцію, та результатом виконання цих робіт буде вважатися економія (перевитрати), досягнута центром відповідальності в умовно-змінних витратах. У наступному році фактично понесені витрати на виконання цих робіт слід включати у бюджет виробництва відповідної продукції за фактичним рівнем без змін, і тому економія (перевитрати) не виникатимуть при підведенні підсумків наступного року щодо даних видів витрат.

Для галузі рослинництва, характерна наявність побічної продукції, тому очікувану суму витрат на її отримання бажано розраховувати по кожній з них окремо. Пропонуємо для оцінки вартості побічної продукції використовувати розрахунково-нормативні витрати, розраховані на підставі діючих у конкретній технологічній період розцінок на виконання певних робіт, наприклад,

скирдування соломи тощо і цей норматив можна застосовувати при обчисленні нормативних і фактичних витрат протягом кількох років, при потребі його слід уточнювати при зміні розцінок за одиницю роботи або одиницю ресурсів, зокрема пального. Дані види витрат, пов'язані із збиранням, транспортуванням, пресування, скирдуванням тощо, із загальної суми витрат на вирощування продукції рослинництва виключаються, але при цьому за методикою відношення витрат щодо обсягу діяльності їх слід вважати змінними або умовно-змінними витратами відповідно.

Побудова системи бюджетування на основі технологічних карт має відповідати системі обліку, тобто, як свідчить теорія та практика, існує три методики побудови бюджетів, а саме: на 10 га або 100 га посіву (посадки) культур, на загальну фактичну площу з деталізацією та без деталізації по технологічних операціях, за циклами робіт [5].

**Висновки.** Обґрунтована роль та місце бюджетування (планування) в системі обліку та контролю за витратами рослинництва. Бюджетування доцільно розглядати як систему управління діяльністю галузі рослинництва та підприємства в цілому, що заснована на розробці бюджетів в розрізі центрів відповідальності, організації контролю їх виконання, аналізу відхилень від бюджетних показників.

Запропонована методика формування бюджетів для окремих центрів відповідальності та центрів витрат, враховуючи запланований рівень факторів виробництва. Це дозволить побудувати систему обліку та контролю за витратами й результатами діяльності центрів відповідальності та підведення підсумків діяльності окремих працівників рослинництва.

#### **Список літератури**

1. Ібатуллин Ш.І. Реформування систем управління фінансами та постановка системи бюджетного управління на підприємств / Ш.І. Ібатулин // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 2. – С.33 – 40.
2. Кундиус В.А. Организация бюджетного управления на сельскохозяйственных предприятиях / В.А. Кундиус, А.М. Дьяков // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. – №10. – С.55-57
3. Онищенко С. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством / С. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С.42-51
4. Садовська І.Б. Застосування оперативного бюджетного планування на сільськогосподарських підприємствах / І.Б. Садовська, Н.В. Тлущевич // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С.68-73.
5. Технологічні карти та витрати на вирощування сільськогосподарських культур /За ред. П.Т. Саблука, Д.І. Мазоренка, Г.Є. Мазнева.– К.:ННЦ ІАЕ, 2005.–402 с.

## **BUDGETING COSTS OF PLANT GROWING**

**Problem statement.** *Theoretical and methodical issues of building cost management system requires the simultaneous solution of several related tasks, in particular a clear definition of the strategic objectives of the enterprise and individual responsibility centre, the establishment of a system of internal relations, coordination of performers and the creation of a system of material incentives of each worker in achieving the intended results. These measures can be implemented with the introduction of the enterprise budget planning.*

**Research result.** *The technique of planning in plant growing is made with use of technological cards, therefore, proposes to clarify some of its provisions, namely – detail of individual indicators (expense limit) on the plant growing, to consider the classification of expenditures for the functional relationship with the volume of production: variable, semi-variable and fixed.*

*When using this method the budgeting system and material incentives becomes more rational and economically viable. The data obtained will allow us to calculate the costs for different production volumes, to various brigades and divisions of the plant growing, and determine the amount of financial compensation for the cost savings actually achieved at a certain level of production*

**Conclusions.** *The role and importance of budgeting (planning) in the accounting system and the control of costs of plant growing. Budgeting should be viewed as a system management plant growing and the enterprise as a whole, based on the development of budgets in the context of responsibility centres, monitoring their performance, analyzing deviations from budget targets.*

*The technique of forming of budgets for individual responsibility centres and cost centres, given the planned level of production factors, will allow to construct system of accounting for and control of costs and results of activities of responsibility centres and the results of activity of individual workers of the plant growing.*

**Keywords.** *budgeting, costs, plant growing, accounting, control.*