

В.С. Міщенко, асистент*

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ У СКОТАРСТВІ

В роботі розглянуто науково-методичні підходи до формування механізмів планування та бюджетування на сільськогосподарських підприємствах. Доведено, що бюджетування витрат має ключове значення для підвищення ефективності господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Проаналізовано вплив залежності продуктивності худоби від рівня витрат по статтях шляхом оптимізації їх структури та визначення раціонального складу по групах господарств Харківської області. Досліджено показники технологічної ефективності при оптимальній структурі витрат. Розглянуто особливості формування бюджету витрат по статтях для підприємства з високим рівнем ефективності виробництва.

Ключові слова: бюджетування, виробничі витрати, структура витрат, економіко-математична модель.

Постановка проблеми. Однією з найбільш важливих проблем керівника господарства є контроль над раціональним розподілом, використанням наявних ресурсів та якомога точним плануванням витрат. Для цього необхідно мати інформацію про наявність таких ресурсів. Система бюджетування покликана вирішувати питання одержання максимального прибутку при раціонально витрачених витратах на виробництво молока та приросту великої рогатої худоби.

Більша частина сільськогосподарських підприємств, що спеціалізуються на виробництві продукції скотарства на сьогоднішній день є збитковими та потребують додаткового вкладання коштів, а складання бюджетів витрат дозволяє вирішити дану проблему.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню питань планування та бюджетування, зокрема і на сільськогосподарських підприємствах присвячені наукові роботи М.Д. Білика, І.О. Бланка,

* Науковий керівник – д-р екон. наук, проф. О.В. Олійник

П.А. Стецюка [1-3] та багатьох інших науковців. Наукова література не дає однозначної відповіді щодо визначення поняття «бюджетування».

Більшість дослідників цілком обґрунтовано розглядають бюджет як план чи прогноз. Розбіжності існують лише в частині охоплення цим інструментом планування певних функціональних сфер діяльності підприємства. Окремі дослідники акцентують увагу на те, що це, насамперед, фінансова діяльність підприємства. Інші вважають – уся господарська діяльність [1]. Так, Р. Ентоні зазначає, що бюджет – це план, виражений у кількісних, здебільшого грошових, показниках, що охоплюють заданий період часу [4].

У практиці фінансового планування використовують кілька видів бюджетів, серед яких: бюджет продаж; бюджет виробництва; бюджет витрат (комплексний) та бюджети в розрізі окремих видів витрат; бюджет кредиторської та дебіторської заборгованості; бюджет прибутків і збитків; бюджет грошових коштів; капітальний (інвестиційний) бюджет.

Окремо виділяють також статичний бюджет (*negotiated static budget*) – це бюджет, тобто план, що не передбачає зміни обсягів виробництва, норм і нормативів витрат, що встановлені на початку планового періоду. До статичних бюджетів включають бюджет через припущення, пріоритетне бюджетування та бюджетування «з нуля».

Бюджетування через припущення (*Performance report*) – це складання бюджетів на основі результатів, що досягнуті в попередньому періоді. Суть даного методу полягає в тому, що при складанні бюджету на майбутній період в основу розрахунку беруться дані (планові або фактичні) попереднього бюджетного періоду і корегуються з врахуванням зміни цінової, податкової політики тощо.

При бюджетуванні через припущення в основному нехтуються дані аналізу ефективності використання змінних виробничих витрат (ефективності використання матеріальних, трудових ресурсів, ефективності використання основних засобів тощо). Тому при складанні бюджетів через припущення є недоліки. Оскільки структура витрат є неоптимальною, тому пропорційне збільшення витрат по статтях не дасть ефекту у вигляді приросту продуктивності та прибутку.

Пріоритетне бюджетування (*priority incremental budget*) – подібне до бюджетування через припущення, але додатково проводиться аналіз варіантів зменшення або збільшення бюджетних сум окремих витрат. Наприклад, підприємство розглядає альтернативу впровадження нормативів витрат на нові види продукції і при цьому збільшення матеріальних витрат на 10%. Така зміна відповідно викликає перегляд

кваліфікаційного складу виробничого персоналу, тарифних ставок виробничих робітників та витрат на оплату праці. Така техніка бюджетування спонукає керівників більш уважно обдумувати свої рішення і проводити часткове оновлення норм і нормативів окремих витрат. Пріоритетне бюджетування можна розглядати як компроміс між бюджетуванням через приращення та бюджетуванням з «нуля».

Бюджетування «з нуля» (Zero-base budgeting) – метод бюджетування, за якого менеджери кожного разу повинні обґрунтовувати планові витрати так, ніби-то діяльність здійснюється вперше. На відміну від бюджетування через приращення, бюджетування «з нуля» потребує від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних витрат і вибору найбільш ефективних напрямків використання ресурсів. Економія здебільшого досягається завдяки прямим змінним витратам, а постійні загальновиробничі та адміністративні витрати зростають за рахунок залучення до роботи великої чисельності менеджерів, економістів. Одночасно, бюджетування «з нуля» потребує значних витрат часу, що пояснюється переглядом та обґрунтуванням норм і нормативів витрат, значними обсягами розрахункових робіт [4].

Як наслідок постає проблема, яку структуру витрат обрати та якими методами обґрунтувати оптимальну структуру витрат, оскільки при одній і тій же сумі витрат результат може змінюватись. Не завжди прийнятним є і планування за аналогами, приймаючи за основу середні витрати по області або по передових господарствах. Враховуючи дану ситуацію процес бюджетування та методика складання бюджетів в розрізі статей витрат набуває більшого значення для сільськогосподарських підприємств, зокрема і тих, що займаються виробництвом продукції скотарства.

Формулювання цілей статті. Головною метою цієї роботи є аналіз особливостей бюджетування витрат у молочному та м'ясному скотарстві, виявлення оптимальної структури витрат для господарств з різним рівнем ефективності.

Виклад основного матеріалу. В процесі складання бюджету витрат на підприємстві прагнуть досягнути максимального прибутку при найбільш раціонально витрачених коштах. Крім величини прибутку, виручки від реалізації велике значення має рівень продуктивності худоби у молочному та м'ясному скотарстві. При підвищенні продуктивності будуть зростати і економічні показники. Тому є доцільним дослідження залежності продуктивності худоби від рівня витрат по статтях шляхом оптимізації їх структури та визначення раціонального складу по групах господарств Харківської області. Результативним показником виступатиме

рівень продуктивності, а факторними або залежними будуть витрати по статтях, їх добутки та квадрати. Оскільки продуктивність має непрямолінійний зв'язок з виробничими витратами, тому для дослідження використаємо багатфакторну економіко-математичну модель.

Визначення оптимальної структури витрат пов'язане з кількісною оцінкою впливу витрат за окремими статтями на результативні показники, зокрема у молочному скотарстві – продуктивність на 1 корову, у м'ясному скотарстві - приріст ВРХ. Враховуючи велику кількість змінних, а саме 27, доцільно в процесі дослідження використати програмний пакет Statistica 10.0. До середовища моделювання було включено максимальну кількість факторів, що впливають на величину y і в процесі кореляційно-регресійного аналізу визначилися найбільш суттєві фактори впливу на продуктивність корів та приріст ВРХ.

Інформаційною базою при визначенні факторів впливу – витрат на 1 голову по статтях використано статистичну звітність підприємств Харківської області (ф. 50 – ст). До складу змінних факторів включено витрати за елементами на 1 корову у молочному скотарстві та 1 голову ВРХ у м'ясному скотарстві:

X_1 – витрати на корми;

X_2 – витрати на нафтопродукти;

X_3 – витрати на оплату послуг сторонніх організацій;

X_4 – решта матеріальних витрат;

X_5 – прямі витрати на оплату праці;

X_6 – витрати на амортизацію необоротних активів;

X_7 – витрати на відрахування на соціальні заходи;

X_8 – решта інших загальновиробничих витрат.

Для побудови нелінійної багатфакторної кореляційно-регресійної моделі в модель були включені ці фактори а також їх поєднання та квадрати вказаних факторів. Включення в модель добутку факторів та їх квадратів дозволить виявити комплексний вплив кількох елементів витрат на результат. В процесі аналізу було виключено вільний член рівняння, оскільки в такому випадку при нульовій продуктивності і витрати по всіх статтях дорівнюватимуть нулю. Оцінка значимості факторів здійснювалась за t -критерієм Стьюдента та при умові, що значення критерію за всіма факторами буде $\geq 2,0$. Відповідно всю сукупність аналізованих господарств Харківської області було поділено за рівнем ефективності виробництва продукції молочного та м'ясного скотарства на три групи – низько-, середньо- та високоефективні.

Враховуючи змінні фактори (витрати за елементами на 1 корову), які наведені вище, рівняння залежності продуктивності корів від розміру виробничих витрат по статтях в сільськогосподарських підприємствах Харківської області з низьким рівнем інтенсивності має вигляд:

$$Y = -641,2 + 0,8244x_1 + 0,191x_2 - 0,000021x_5 - 0,0003x_1^2 - 0,0003x_2^2 + 0,00004x_1*x_3 + 0,0002x_2*x_6 + 0,0004x_2*x_4 + 0,0001x_4*x_5 \quad (1),$$

де Y – продуктивність корів, кг

Статистичні параметри одержаного рівняння вказують на високу точність розрахунків, значення коефіцієнту детермінації $R^2 = 0,8817$, тобто 88 % варіації продуктивності обумовлено впливом чинників включених у рівняння (1). Отримане рівняння характеризує співвідношення витрат по статтях, їх структуру а також рівень урожайності за умови відповідної суми витрат та їх структури.

Для групи середньо ефективних господарств Харківської області при виробництві молока склалася наступна залежність. Статистичні параметри свідчать про високу точність розрахунків, оскільки коефіцієнт детермінації дорівнює 0,8901.

$$Y = 242,5 + 0,3849x_1 + 0,4877x_2 - 0,3079x_3 - 0,5419x_4 - 0,3026x_5 + 0,0001x_4^2 + 0,0006x_6^2 - 0,00007x_1*x_4 - 0,0003x_2*x_6 + 0,00008x_5*x_7 \quad (2),$$

де Y – продуктивність корів, кг.

Високоєфективні господарства, що займаються виробництвом молока заради вищого прибутку повинні вкладати кошти в пріоритетні статті:

$$Y = 156,4 + 0,3829x_1 + 1,3883x_3 + 0,5632x_4 + 0,5898x_5 + 0,4795x_6 + 0,0005x_2^2 + 0,0002x_1*x_8 - 0,0012x_2*x_3 - 0,0003x_2*x_4 - 0,0006x_3*x_6 \quad (3)$$

де Y – продуктивність корів, кг

Для вирішення питання з оптимізації розміру витрат та їх структури нами було побудовано оптимізаційну економіко-математичну модель. Завдання економіко-математичного моделювання в нашому випадку полягало в максимізації рівня продуктивності корів при однаковій величині виробничих витрат на 1 корову. Обмеження моделі формувалися залежно від рівня ефективності виробництва. При цьому по кожній групі здійснено розрахунок середнього розміру витрат по молоку та приросту ВРХ, в якості обмеження було взято відхилення в межах існуючої варіації. Ще одним обмеженням була загальна сума витрат на 1 корову у середньому по групах з різним рівнем ефективності.

**Склад і структура виробничих витрат на 1 корову у господарстві
з високим рівнем ефективності ПСП «Родіна» Дворічанського району
Харківської області**

	Фактичне значення		Проектне значення	
	грн	%	грн	%
Структура виробничих витрат на 1 корову у розрізі статей:	29069	100	29069	100
корми	17059	58,8	17363	59,7
нафтопродукти	1787	6,1	1608	5,5
оплата послуг і робіт сторонніх організацій	405	1,4	365	1,3
решта матеріальних витрат	5557	19,1	5001	17,2
прямі витрати на оплату праці	2093	7,2	2302	7,9
амортизація необоротних активів	1583	5,4	1583	5,4
відрахування на соціальні заходи	1583	5,4	846	2,9
Продуктивність, кг	9944		11198	

Джерело: розраховано автором за даними статистичної звітності за формою 50 с-г

В результаті оптимізації розміру та структури витрат за елементами при виробництві молока було виявлено, що удосконалення структури виробничих витрат дозволяє підвищити продуктивність по всіх групах за рівнем ефективності виробництва. Зі зростанням рівня ефективності по групах зростає і продуктивність тварин.

Прикладом високоефективного господарства є ПСП «Родіна» Дворічанського району Харківської області (таблиця). Виходячи з даних таблиці, абсолютно очевидним є той факт, що для збільшення продуктивності корів у поточному році для господарства доцільно було б збільшити витрати на корми та витрати на оплату праці.

У 2014 р. підприємство отримало продуктивність корів на рівні 9944 кг. Проаналізувавши їх структуру витрат на виробництво молока, чітко видно, що основна стаття витрат – витрати на корми складають 58,8 %, решта матеріальних витрат (засоби захисту тварин, біопрепарати, ветпрепарати тощо) складають 19,1 %, третя за величиною витрат є стаття витрат на оплату праці з відрахуваннями – 9,2 %.

Досліджуване господарство може і надалі підвищувати середньорічні надой молока, на нашу думку, якщо оптимізує (збільшить) витрати за статтями: корми – на 0,9 %, та оплата праці з відрахуваннями – 1,6 %. У такому випадку і продуктивність корів підвищиться на 11 %, або на 1254 кг, та становитиме 11198 кг.

Керівників сільськогосподарських підприємств більше цікавить величина витрат на виробництво, собівартість одиниці одержаної продукції та прибуток. Тому бюджет витрат необхідно складати з урахуванням прогнозних цін на корми, засоби захисту тварин, ветеринарні препарати, нафтопродукти тощо.

Висновки. Проведений аналіз впливу бюджетування витрат на показники технологічної та економічної ефективності виробництва у молочному скотарстві сільськогосподарських підприємств Харківської області дозволив виявити наявність закономірностей підвищення продуктивності корів по мірі оптимізації витрат за окремими статтями. Для трьох груп підприємств з різним рівнем ефективності виробництва молока сформовано оптимальну структуру виробничих витрат на 2016 рік, яка може стати пріоритетом при бюджетуванні виробничих витрат господарської діяльності та дозволить одержати максимальний фінансовий результат при оптимальній структурі витрат.

Подальші дослідження доцільно спрямувати на удосконалення механізму оптимізації витрат на виробництво продукції скотарства за групами сільськогосподарських підприємств.

Бібліографічний список: 1. Білик М.Д. Бюджетування у системі фінансового планування / М.Д. Білик // Фінанси України, 2003. – № 3. 2. Бланк И.А. Финансовый менеджмент / И.А. Бланк. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с. 3. Стецюк П.А. Теорія і практика управління фінансовими ресурсами сільськогосподарських підприємств: [монографія] / Стецюк П.А. – К.: ННЦ ІАЕ, 2008. – 386 с. 4. Энтони Р., Рис Дж., Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с. 5. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. – Харків: Фактор, 2005. – 340 с. 6. Косарев О.Й. Методологія бюджетування діяльності підприємств / О.Й. Косарев, В.М. Волик. – К.: НАУ, 2004. – 96 с. 7. Гладких Д. Особливості планування доходів та витрат / Д. Гладких // Вісник НБУ. – 2008. – № 1. – С. 6-8.

Мищенко В.С. Бюджетирование расходов сельскохозяйственных предприятий в скотоводстве. В работе рассмотрены научно-

методические подходы к формированию механизмов планирования и бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях. Доказано, что бюджетирование затрат имеет ключевое значение для повышения эффективности хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. Проанализировано влияние зависимости продуктивности скота от уровня расходов по статьям путем оптимизации их структуры и определения рационального состава по группам хозяйств Харьковской области. Исследованы показатели технологической эффективности при оптимальной структуре затрат. Рассмотрены особенности формирования бюджета расходов по статьям для предприятия с высоким уровнем эффективности производства.

Ключевые слова: бюджетирование, производственные расходы, структура расходов, экономико-математическая модель.

Mishchenko V.S. Budgeting expenditures by agricultural enterprises in cattle-breeding. In the article the scientific and methodological approaches to the formation mechanisms of planning and budgeting farms has been considered. It has been proved that budgeting has a key to improving the efficiency of economic activity of agricultural enterprises.

The influence of cattle-breeding productivity depends on the level of spending in articles by optimizing their structure and rational definition of the groups in Kharkov region. Technological efficiency performance at optimum cost structure has been revealed. The features of the budget expenditures in articles for businesses with high efficiency has been considered.

The article brought the relationship between the financial planning and budgeting in an industrial plant. The effectiveness of monitoring the level of operating expenses of the enterprise as a result of budgeting. It has been proved that the use of instruments of control in the system of budgeting agricultural enterprises needs specific to each concordance the accounting policy of the company. It has been considered and summarizes the main aspects of budgeting determined forming the structure of production costs of agricultural enterprises, which provide an opportunity to get routine assessment of the effectiveness of management decisions, to determine the optimal amount of purchase materials.

The problems of budgeting in the company has been considered, ways to improve the efficiency of enterprise resources, reduce production costs and increase profits. Thus, budgeting expenditure in cattle-breeding proves the thesis that the basis of rational budgeting is an optimal cost structure, which enhances not only technological efficiency, but also economic efficiency.

Key words: budgeting, production expenditures, expenditures structure, economic and mathematical model.