

**Августова О.О.,**  
аспірант кафедри бухгалтерського обліку,  
Київський національний торговельно-економічний університет

## БЮДЖЕТУВАННЯ НА РИБОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

**Анотація.** У статті розглянуто бюджетування на рибопереробних підприємствах. Проаналізовано понятійний апарат системи бюджетування, який включає в себе бюджет та бюджетування. Досліджено види бюджетів, що застосовуються на рибопереробних підприємствах, та порядок формування бюджету загальновиробничих витрат.

**Ключові слова:** бюджет, бюджетування, витрати, технологічний процес, рибопереробні підприємства.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах господарювання вітчизняним рибопереробним підприємствам необхідно, з одного боку, орієнтуватись на зміни в зовнішньому середовищі, а з іншого – постійно підвищувати результативність діяльності самого підприємства. Оскільки будь-який підприємницький захід пов'язаний з витратами та потребує розрахунків й оцінки, то упровадження бюджетування на рибопереробних підприємствах стає об'єктивною необхідністю, яка має забезпечити їх конкурентоспроможність.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням системи бюджетування на підприємстві займається велика

кількість вчених та економістів-практиків, а саме В.М. Аньшин, М.Д. Білик, П.С. Боровков, О.М. Волкова, В.В. Гамаюнов, С.Ф. Голов, Г.Я. Гольштейн, Є.Ю. Добровольський, О.П. Дугельний, О.Є. Карпов, С.Є. Ковтун, В.Ф. Комаров, І.Б. Немировський, Ж.В. Первалова, О.В. Рубис, В.П. Савчук, В.М. Самочкин, І.А. Старожукова, С.М. Шадрин, М.В. Шахватова, Дж. Шим, К.В. Щиборщ, Л.Ю. Янданов та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Однак на практиці на багатьох підприємствах, у тому числі і з переробки риби, бюджетування застосовується досить рідко, а якщо застосовується, то не дає бажаного результату. Зазвичай це трапляється через велику кількість причин як у площині методичного забезпечення бюджетування, так і практичного застосування методологічних напрацювань, які не відображають особливості діяльності підприємств.

**Мета статті** полягає у розкритті основних аспектів бюджетування на рибопереробних підприємствах та удосконаленні даної системи.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні завдання:

- здійснити аналіз понятійного апарату бюджетування;

Таблиця 1

### Сутність поняття «бюджетування»

Автори	Сутність поняття «бюджетування»
<b>Бюджетування як система</b>	
В.В. Бурцев [3]	Бюджетування – це система планування, обліку та контролю результатів діяльності підприємства.
В.Н. Самочкин, А.А. Калюкін, О.А. Тимофєєва [15]	Бюджетування – це система узгодженого управління підрозділами підприємства в умовах динамічно непостійного, диверсифікованого бізнесу, за допомогою якого приймаються управлінські рішення, пов'язані з майбутніми подіями, на основі систематичної обробки даних.
І. Немировський, І.А. Старожуков [9]	Бюджетування – система бюджетів підрозділів, які інтегровані у головний бюджет підприємства, коли кожним підрозділом складається власний бюджет на основі внутрішніх норм і нормативів законодавства.
<b>Бюджетування як процес</b>	
С.Ф. Голов [4], В.П. Савчук [14]	Бюджетування – це процес планування майбутньої діяльності підприємства, результати якого оформлюються системою бюджетів.
К.В. Щиборщ [20]	Бюджетування – це процес складання і реалізації бюджету в практичній діяльності.
Г.О. Паргин [11]	Бюджетування – це процес складання бюджетів з подальшим більш чітким їх дотриманням.
Т.В. Теплова [16],	Бюджетування – це процес розрахунку й узагальнення фінансових показників, що передбачає деталізацію фінансових планів підприємства в грошовому і натуральному вираженні на конкретний період часу.
Дж. Шим, Дж. Сідел [19]	Бюджетування – це процес колективний, який дає змогу погодити діяльність підрозділів усередині компанії і підпорядкувати її загальній стратегічній меті.
<b>Бюджетування як технологія</b>	
В.Е. Керімов [5]	Бюджетування – технологія управління як сукупність засобів, процесів, методів, інструментів за допомогою яких вхідні елементи перетворюються у вихідні.
О.Г. Мельник [6]	Бюджетування – управлінська технологія, яка передбачає формування бюджетів та їх використання для забезпечення оптимальної структури і співвідношення доходів та витрат, надходжень і трат, активів і пасивів організації для досягнення установлених цілей з урахуванням впливу оточення функціонування.
В.Є. Хруцький, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов [18]	Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, отриманих від бізнесу на усіх рівнях управління, яка дозволяє аналізувати планові і отримані фінансові показники.

- ознайомитися із сучасним станом діючої системи бюджетування на рибопереробних підприємствах;
- розробити практичні рекомендації щодо удосконалення системи бюджетування на вітчизняних рибопереробних підприємствах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Насамперед необхідно визначитися з понятійним апаратом, який включає в себе бюджет та бюджетування. Розкриття вищенаведених понять слід почати з визначення терміну «бюджетування» (табл. 1).

Незважаючи на ґрунтовні дослідження даної проблематики, однозначного тлумачення даного терміну досі не має. Науковці трактують «бюджетування» і як систему обліку та контролю, управління підприємством [19], і як процес, за допомогою якого відбувається планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів [4, с. 40]. Російські ж автори вбачають у бюджетуванні технологію фінансового планування [18].

На основі проведеного аналізу різних підходів до визначення даного поняття погоджуємося з думкою авторів [3; 4; 14–16], що «бюджетування» – це система, яка дає змогу зв’язати діяльність підприємства з його стратегічними цілями, планувати, організовувати, контролювати та мотивувати виконання бюджетів на підприємстві, тобто здійснювати процес управління підприємством, спрямований на досягнення поставлених перед підприємством цілей.

Найбільш розповсюдженим компонентом бюджетування є бюджет. В економічній літературі існує багато визначень поняття «бюджет». Так, науковці К.Дж. Шим і Дж.Г. Сігел під бюджетом розуміють кількісний план діяльності підприємства і виконання програм, що являє собою зв’язаний набір фінансових (активи, власний капітал, доходи і втрати тощо) і (або) натуральних (обсяг виробленої продукції і наданих послуг тощо) економічних показників діяльності компанії [19, с. 265].

Однак І.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, розглядаючи бюджет, акцентують увагу на кількісному вираженні плану. Аналогічно трактує поняття «бюджет» і А. Кінг – це «фінансове відображення планів майбутньої діяльності організації, він показує у вартісній формі, яких результатів бажає досягти менеджер і які для цього потрібні ресурси» [17, с. 23].

На думку М.Д. Білик, «бюджет – це оперативний фінансовий план, що складається як короткостроковий період у формі кошторису витрат або балансу доходів і витрат, скоординований за всіма підрозділами та функціями, який забезпечує ефективний контроль надходження і витрачання коштів на підприємстві та є основою для прийняття управлінських рішень» [1, с. 98].

Ураховуючи різні точки зору на дане поняття, вважаємо, що «бюджет» – це оперативний фінансовий план відображення витрат і надходження коштів за окремими напрямками фінансово-господарської діяльності, скоординований за підрозділами, який покладено в основу управління фінансовими ресурсами підприємства.

Ключовим у системі бюджетування є можливість надання необхідної, об’єктивної інформації в доступній формі для прийняття ефективних управлінських рішень. Тому важливим постає вибір відповідних видів бюджетів, їх порядку формування та інформаційного наповнення.

За повної системи бюджетування на рибопереробному підприємстві складають бюджет доходів і витрат та бюджетний баланс. За своєю сутністю ці бюджети являють скоординований за всіма підрозділами і функціями план діяльності підприємства, що об’єднує окремі бюджети, які характеризують прогнозовані обсяги продажу, витрат тощо в наступному періоді; формує потоки інформації, необхідні для прийняття і контролю управлінських рішень [12, с. 101]. На рис. 1 відображено послідовність формування системи бюджетів на рибопереробних підприємствах.

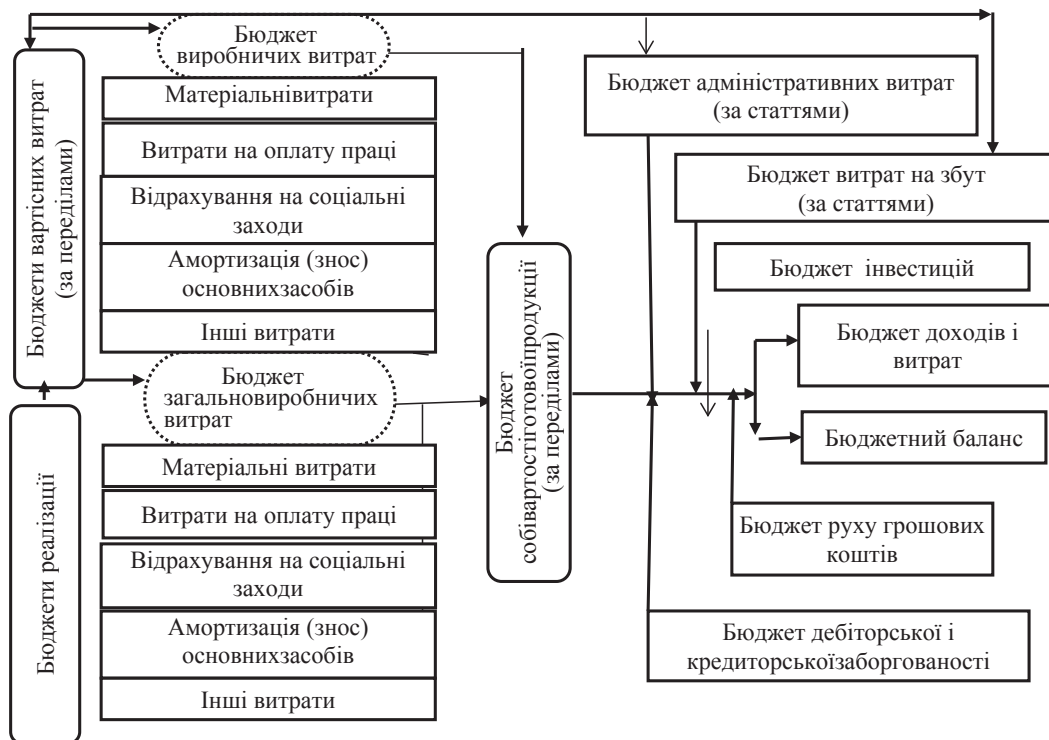


Рис. 1. Схема послідовного формування загальної системи бюджетів рибопереробного підприємства

Відтак, відправною точкою виступає формування бюджету продаж (реалізації, збуту), оскільки саме від обсягів реалізації рибної продукції залежить рівень понесення операційних витрат. Указаний бюджет формується на основі даних маркетингового відділу, плану випуску продукції, календарного плану надходжень грошових коштів, плану дебіторської заборгованості

На основі вищезазначеного бюджету складається бюджет виробничих та загальновиробничих витрат за відповідними елементами. Важливим та дискусійним питанням при цьому є формування бюджету загальновиробничих витрат. Тому для повноцінного забезпечення достовірною інформацією про виробничу собівартість рибної продукції автор пропонує деталізувати статтю витрат «загальновиробничі витрати» (табл. 2). Як наслідок, здійсненні витрат початково відображаються за калькуляційними статтями, а потім – за центрами витрат, що надасть можливість частину ЗВВ прямо включати до собівартості рибної продукції, а нерозподілену частку загально виробничих витрат – розподілити між калькуляційними об'єктами.

Важливим моментом при цьому є розподіл ЗВВ та порядок їх включення до собівартості рибної продукції. На думку В.І. Бачинського та І.М. Бабина [1, с. 28–31], одним із першочергових завдань є вибір оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат у кожному випадку, щоб якнайповніше врахувати особливості підприємства і тим самим забезпечити економічно обґрунтоване калькулювання окремих видів продукції, робіт, послуг.

За результатами дослідження щодо розподілу ЗВВ на рибопереробних підприємствах було виявлено, що даний процес відбувається в кілька кроків:

1) бухгалтерія з урахуванням нормальної виробничої потужності визначає суму постійних загальновиробничих витрат (план);

2) основні і допоміжні цехи, підрозділи в кінці звітного місяця подають до бухгалтерії довідки із сумами фактично понесених постійних ЗВВ, що підлягають розподілу та включення їх частки до собівартості рибної продукції. Базою розподілу при цьому виступає пряма заробітна плата.

Така методика відповідає чинному законодавству, а саме П(С)БО 16 «Витрати» [13], однак не забезпечує вчасну та достовірну інформацію. Автор вважає, що ЗВВ на рибопереробних підприємствах необхідно розподіляти на етапі формування даних витрат у рамках центрів витрат.

Відповідно, виникає питання вибору бази розподілу для нерозподіленої частини ЗВВ. Так, Л.В. Нападівська [8] зазначає, що собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг) залежить від обраної бази розподілу, оскільки у разі застосування різних баз розподілу сума загальновиробничих витрат, яка стосується конкретного об'єкта калькулювання, впливає на величину отриманих результатів, тому вибір баз розподілу має бути максимально точним. В.Ф. Палій до найпоширеніших баз розподілу включає вартість, кількість або масу основної сировини, заробітну плату робітників, кількість машино-годин роботи [10, с. 68–71].

Галузеві особливості рибопереробних підприємств та визначені статті загальновиробничих витрат дозволяють авторові виділити такі бази розподілу, як: обсяг виготовленої рибної продукції, пряма заробітна плата, обсяг робочого часу працівників та прямі матеріальні витрати, понесені на виготовлення рибної продукції.

Для відображення процесу розподілу нерозподіленої частини ЗВВ, при умові, що базою розподілу є прямі матеріальні витрати, автором пропонується ввести внутрішній документ – Відомість розподілу загальновиробничих витрат (табл. 3), яка була розроблена з урахуванням технологічних особливостей рибопереробних підприємств.

Також варто звернути увагу, що відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг)

Таблиця 2

Номенклатура статей загальновиробничих витрат рибопереробних підприємств

Код статті	Назва статті	Зміст статті
01	Сировина і матеріали	Вартість електроенергії, води, палива використаних на господарські потреби, вартість, тощо.
02	Витрати на оплату праці	Витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати персоналу управління цехами відповідно до їх посад (наприклад, доплати за понаднормову працю, за працю в нічний час, за керівництво бригадою; премії; додаткова заробітна плата).
03	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування.
04	Амортизація основних засобів та інших необоротних активів	Амортизаційні відрахування будівель, інвентарю та інших необоротних активів загальновиробничого характеру.
05	Податки та збори	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг).
06	Утримання і поточний ремонт будівель, споруд та інвентарю загальновиробничого призначення	Витрати на утримання в робочому стані всіх основних засобів та інвентарю загальновиробничого призначення.
07	Охорона праці	Витрати на проведення заходів щодо запобігання нещасним випадкам; загальне покращання умов праці; витрати на утримання та поточний ремонт загороджень, запобіжників і т. ін.; покриття зносу спецодягу, спецвзуття.
08	Витрати на утримання та експлуатацію МШП	Вартість оборотних МШП, переданих в експлуатацію, вартість їх точення та ремонту, що виконуються іншими підрозділами допоміжного виробництва або сторонніми організаціями.
09	Інші загальновиробничі витрати	Інші витрати, що не увійшли до складу попередніх статей.

Відомість розподілу загальновиробничих витрат за вересень 2015 р.

Дата	Цех	Прямі матеріальні витрати, грн.	Змінні загальновиробничі витрати, грн.	Ставка розподілу
09.15	Консервний			
	Пресервний			
Всього				

Джерело: власна розробка

у промисловості [7], підприємства рибопереробної галузі можуть скласти бюджет витрат цехів допоміжного виробництва, проте на досліджуваних автором підприємствах цього не роблять, тим самим об'єктивність ведення обліку витрат є сумнівною. На основі чого автором пропонується до впровадження «Бюджет допоміжного виробництва». Вихідною інформаційною базою для зазначеного бюджету є дані про планові обсяги продукції, норми матеріальних та трудових витрат, які відображаються у бюджетах витрат. Загальна сума витрат допоміжних цехів рибопереробних підприємств розподіляється на базі відповідного розрахунку використання їх продукції за певними напрямками. Такий бюджет буде відноситися до операційних бюджетів.

**Висновки.** Отже, бюджетування – система, призначена для вироблення й підвищення фінансової обґрунтованості ухвалених управлінських рішень на будь яких підприємствах, у тому числі і з переробки риби.

Однак розглянувши основні моменти практичної реалізації системи бюджетування на рибопереробних підприємствах, автором встановлено: щоб досягти позитивних результатів від її роботи, необхідно враховувати галузеві особливості в частині розробок основних операційних бюджетів витрат, уточненні статті витрат «загальновиробничі витрати» та вибору бази розподілу загальновиробничих витрат.

**Література:**

1. Бачинський В.І. Позабалансовий облік у сучасній інформаційній системі підприємства / В.І. Бачинський, Н.Є. Білинська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Проблеми економіки та управління». – Львів, 2012. – № 725. – С. 247–253.
2. Білик М.Д. Бюджетування у системі фінансового планування / М.Д. Білик // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 97–109.
3. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы бюджетирования / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 12. – С. 3–9.
4. Голов С.Ф. Методи бюджетного планування / С.Ф. Голов // Фінанси України. – 2009. – № 12. – С. 37–46.
5. Керимов В.Э. Управленческий учет : [учебник] / В.Э. Керимов. – М. : Маркетинг, 2004. – 268 с.
6. Мельник О.Г. Методи бюджетного планування / О.Г. Мельник // Фінанси підприємств. – 2003. – № 12(97). – С. 37–46.
7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р., № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : club.dtk.com.ua/read.php?13,365003,764530.
8. Нападівська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8/9. – С. 78–93.
9. Немировський І.Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство / И.Б. Немировський, И.А. Старожук. – М. : Вильямс, 2006. – 512 с.

10. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета. / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
11. Партин Г.О. Бюджетування у системі управління витратами підприємства / Г.О. Партин // Фінанси України. – 2003. – № 5. – С. 50–54.
12. Пілов П.І. Ресурсозбереження в промислових технологіях, що використовують мінеральну сировину / П.І. Пілов // Энергосбережение. – 2009. – № 3. – С. 26–28.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
14. Савчук В.П. Управление прибылью и бюджетирование / В.П. Савчук. – М. : БИНОМ. Лаборатория знаний, 2005. – 432 с.
15. Самочкін В.Н. Бюджетування як інструмент управління промисловим підприємством / В.Н. Самочкін, А.А. Калюкин, О.А. Тимофеева // Фінанси України. – 2004. – № 12. – С. 55–59.
16. Теплова Т.В. Финансовый менеджмент: управление капиталом и инвестициями / Т.В. Теплова. – М. : ГУ ВШЭ, 2009. – 504 с.
17. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2003.
18. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов, Т.В. Сизова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 400 с.
19. Шим Дж.К. Основы коммерческого бюджетирования / К.Дж. Шим, Дж. Сигел. – СПб. : Бизнес. Микро, 2009. – 474 с.
20. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ ; 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и сервис, 2004. – 592 с.

**Августова Е.А. Бюджетирование на рыбоперерабатывающих предприятиях**

**Аннотация.** В статье рассмотрено бюджетирование на рыбоперерабатывающих предприятиях. Проанализирован понятийный аппарат системы бюджетирования, который включает в себя бюджет и бюджетирование. Исследованы виды бюджетов, применяемых на рыбоперерабатывающих предприятиях, и порядок формирования бюджета общепроизводственных расходов.

**Ключевые слова:** бюджет, бюджетирование, расходы, технологический процесс, рыбоперерабатывающие предприятия.

**Avhustova O.A. Abudgeting fish processing enterprises**

**Summary.** The article deals with the budgeting of fish processing enterprises. It is analyzed the conceptual apparatus of budgeting system, which includes: the budget and budgeting. It is studied the types of budgets that are used in fish processing enterprises and the order of the budget formation of general production expenses.

**Keywords:** budget, budgeting, costs, process, fish processing companies.