

УДК 657.471

# БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ДІЄВИЙ ІНСТРУМЕНТ

## УПРАВЛІННЯ НЕПРЯМИМИ ВИТРАТАМИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

**КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ,**  
аспірант без відриву від виробництва,  
кафедри обліку, аналізу та аудиту  
в АПК, ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана», головний  
бухгалтер ТОВ «Паріс-Мережі»

У статті розглянуто сучасні підходи щодо тлумачення понять «бюджетування» та «бюджет» як економічних категорій у цілому, так і «бюджетування непрямих витрат промислових підприємств» зокрема. Проаналізовано питання складання бюджетів непрямих витрат промислових підприємств. Розглянуто бюджетування як засіб ефективного управління непрямими витратами промислових підприємств. Визначено недоліки бюджетування на вітчизняних промислових підприємствах.

**Ключові слова:** технологія бюджетування, бюджет, бюджетний контроль, непрямі витрати, інструмент управління, управлінський ефект, ефективність.

### ВСТУП

В умовах ринкової економіки, якій притаманні самостійність суб'єктів господарювання, власна відповідальність за результати фінансово-господарської діяльності, виникає об'єктивна потреба постійного контролю, аналізу, коригування й прогнозування змін фінансового стану та оцінки фінансових можливостей підприємства на майбутнє, що реалізується за допомогою інструментів фінансового менеджменту, зокрема, управлінської технології – бюджетування. Система управління підприємством повинна вдосконалюватись з врахуванням накопиченого світового досвіду, новітніх теоретичних й практичних досягнень у сфері менеджменту. Одним з ефективних напрямів удосконалення системи управління на мікрорівні для вітчизняних підприємств пропонується використання бюджетування, яке позитивно зарекомендувало себе в країнах з розвиненою ринковою економікою. Тому бюджетування непрямих витрат промислових підприємств в умовах жорсткої конкуренції та невизначеності зовнішнього середовища набуває актуальності.

Питанням бюджетування займалися провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-дослідники, зокрема Е. Аtkінсон, Р. Банкер, П. Боровков, Е. Бреслав, Ф. Бутинець, М. Вініченко, О. Волкова, В. Гамаюнов, Л. Гнилицька, Е. Глухов, С. Голов, Е. Добровольський,

О. Жамойда, В. Івашкевич, Т. Каменська, Р. Каплан, Б. Карабанов, С. Ковтун, Р. Костирко, М. Кузьміна, П. Куцик, О. Мельник, Л. Нападовська, Л. Панферова, Г. Партин, Т. Сизова, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, В. Хруський, О. Шеремета, С. Щеголькова, М. Янг та ін. Проте питання бюджетування непрямих витрат промислових підприємств не знайшло широкого відображення у науково-практичній літературі, крім деяких праць вітчизняних вчених-економістів О. Жамойди, Р. Костирко та О. Шеремети. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

**Метою дослідження** є спроба розкрити значення інструменту управління – бюджетування як дієвої технології управління непрямими витратами промислового підприємства.

### ВИКЛАД РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ

Складовою частиною управлінського обліку непрямих витрат підприємства є бюджетування (англ. – budgeting), яке водночас є однією з основних функцій управління – планування. Виходячи з цього, бюджетування є у будь-якій ефективній системі управління витратами, зокрема непрямими витратами підприємства, та необхідне для формування релевантної інформації, що конкретизує цілі планування.

У бухгалтерському словнику за редакцією Ф. Бутинця термін «бюджетування» показує зв'язок кожної господарської операції з бюджетом, тобто це метод обчислення або обліку нових оцінок, які утворилися в новому процесі обороту. Бюджет – грошове вираження збалансованого розпису доходів (надходжень) і витрат (використання), що складається для підприємства на певний строк [1, с.26].

М. Вініченко зазначає, що бюджетування – достатньо гнучка та адекватна сучасним умовам господарювання технологія, яка може бути настроєна під умови конкретної галузі народного господарства, під умови роботи конкретного підприємства [2, с.3].

Л. Гнилицька надає таке визначення терміну «бюджетування»: це процес розробки, виконання контролю, аналізу та коригування окремих бюджетів за структурними підрозділами або функціональними сферами діяльності підприємства, їх узгодженість та узагальнення по підприємству в цілому [3, с.12].

С. Голов під бюджетуванням розуміє процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів. Бюджет – це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (здебільшого грошовому) вимірниках [4, с.340].

О. Жамойда визначає, що у широкому розумінні бюджетування постає як система регулярного економічного управління, спрямована на оптимізацію фінансових потоків, як інструмент організації обліку та контролю фінансових ресурсів, як загальна концепція методології фінансового планування, універсальний інструмент управління ресурсами та організації [5, с.8].

Проте важко погодитися з думкою Т. Каменської, на рахунок того, що бюджетування – це система виключного короткострокового планування, обліку та контролю коштів і результатів діяльності підприємства за центрами відповідальності та сегментами бізнесу [6, с.407], адже бюджетування передбачає складан-

ня як оперативних (короткострокових), так і стратегічних (довгострокових) бюджетів. Стосовно виділених автором об'єктів бюджетування (коштів і результатів діяльності підприємства) необхідно зазначити, що це є невичерпний перелік, що буде нами уточнений далі і виражений трьома основними складовими бюджетування: 1) операційні бюджети; 2) фінансові бюджети; 3) допоміжні бюджети. Варто погодитися з думкою Т. Каменської стосовно тези, що «бюджетування дає змогу аналізувати прогнозовані та отримані економічні показники з метою управління бізнес-процесами та їх контролю» [6, с.407].

О. Мельник тлумачить поняття «бюджету» як розпис потреб та ресурсів у кількісній формі, що формується на засадах багатоваріантного аналізу для обраного об'єкта з метою пошуку оптимального шляху досягнення встановлених цілей організації [7, с.7].

Л. Нападовська трактує бюджетування «...як цілісну інтегровану інформаційну систему, яка забезпечує взаємозв'язок і взаємоузгодженість процесів планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень на рівні окремих структурних підрозділів та підприємства в цілому» [8, с.50].

На думку колективу зарубіжних авторів, бюджет – це кількісно виражені грошові притоки (надходження) і відтоки (виплати), що передбачають наслідок поточних операційних рішень та показують, чи зможе фінансовий план задовольнити цілі організації. Бюджетування – це процес підготовки бюджетів [9, с.656].

Як зазначають Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер бюджет – кількісне вираження плану, інструмент координації і контролю за його виконанням [15, с.97].

Бюджет (англ. budget – буквально «сумка») – кількісне вираження плану в натуральних та грошових вимірниках, являє собою центральну ланку бюджетування. Структура бюджету та склад бюджетних статей визначають якість бюджетування.

**Отже, на нашу думку, можна констатувати, що бюджетування є інструментом управління підприємством в цілому, зокрема непрямыми витратами промислового підприємства.**

Для обліку непрямих витрат як ключового питання управлінського обліку важливим питанням є не тільки підрахунок витрат, а й прогнозування їх розміру на перспективу.

Бюджетне планування, яке є самим деталізованим

рівнем прогнозування – це процес підготовки окремих бюджетів за структурними підрозділами або функціональними сферами організації, розробленими на основі затверджених вищим керівництвом програм.

Завжди треба пам'ятати, що внутрішньофірмове бюджетування – це не стільки інструмент, скільки управлінська технологія, бюджетування – це показник якості управління в компаніях, відповідність рівня її менеджменту та прийняття управлінських рішень сучасним потребам. Проблеми постановки внутрішньофірмового бюджетування в провідних міжнародних компаніях країн світу, були вирішені ще 20–25 років назад, хоча удосконалення систем бюджетування триває й досі. Якщо менеджери вищої ланки на Заході говорять про курси акцій, бондів, кредитних рейтингах та інших фінансових речах, то більшість вітчизняних генеральних директорів обговорюють між собою виробничі процеси, питання технічної модернізації, соціальні проблеми або політику. В кращому випадку мова йде про непомірні податки, неплатежі покупців або про вчасну виплату заробітної плати працівникам підприємства. Це насамперед характеризує стан пріоритетів в управлінні вітчизняного та зарубіжного бізнесу.

Повноцінне *внутрішньофірмове бюджетування*, тобто бюджетування як управлінська технологія, включає три складові:

**1. Технологія бюджетування**, в яку входять інструментарій фінансового планування (види і формати бюджетів, система цільових показників і нормативів), порядок консолідації бюджетів різних рівнів управління та функціонального призначення.

**2. Організація бюджетування**, включає фінансову структуру компанії (перелік центрів обліку – структурних підрозділів підприємства або компанії, що є об'єктами бюджетування), бюджетний регламент та механізми бюджетного контролю (процедури складання бюджетів, їх представлення, узгодження та затвердження, порядок послідуєчого коригування, збору та обробки даних про виконання бюджетів), розподіл функцій в апараті управління (між функціональними службами і підрозділами різного рівня) в процесі бюджетування, систему внутрішніх нормативних документів (положень, інструкцій тощо).

**3. Автоматизація фінансових розрахунків**, що передбачає не тільки складання фінансових прогнозів (аналіз, розрахунок різних варіантів фінансового стану підприємства та його окремих видів бізнесу), а й постановку суцільного управлінського обліку, в рамках якого в будь-який час можна отримувати оперативну інформацію в ході виконання раніше прийнятих (затверджених) бюджетів (про рух грошових ко-

штів, рівень витрат, структуру повної собівартості, норми та масу прибутку тощо), а також по окремих видах господарської діяльності підприємства або його структурних підрозділах (по видах продукції, окремих контрактах, по філіалах або дочірніх компаніях та ін.), а не тільки юридичної особи в цілому.

Якщо із схеми випадає хоча б один складовий елемент, то навряд чи можливо розраховувати на успіх постановки бюджетування та на те, які проблеми в сфері управління воно допоможе вирішити.

Залежно від масштабів, специфіки виробництва та поставлених завдань підприємства впроваджують різні *методи обліку витрат*:

- *метод обліку повних витрат*;
- *метод «директ-костинг» (англ. direct costing)*;
- *метод ABC (activity-based costing)*;
- *позамовний метод обліку витрат*;
- *процесний метод обліку витрат*;
- *метод «стандарт-костинг» (англ. standart costing)*;
- *метод обліку фактичних витрат*.

Більшість з цих методів є водночас системами управління витратами. Крім, власне, методів обліку витрат, вони включають методи бюджетування та аналізу витрат. Системою управління витратами вважається «директ-костинг», оскільки поряд з методом обліку витрат на основі скороченої собівартості він включає метод бюджетування з використанням гнучких кошторисів та маржинальний аналіз. Також, системами управління витратами є «стандарт-костинг», АВМ (Activity-based management), ТСМ (Target cost management), ССМ (Strategic cost management).

Перелічені методи тісно взаємопов'язані між собою. В останні десятиріччя на практиці використовують комбіновані методи обліку витрат. Найбільш трудомістким завданням в кожному з цих методів вважається облік непрямих витрат. Будь-який з вище перелічених методів обліку витрат в окремому випадку, а також у комбінації методів суттєво впливають на концепцію управління непрямыми витратами підприємства. Так, підприємство, що використовує метод «стандарт-костинг», водночас може вести облік витрат у розрізі центрів відповідальності, по видах продукції, по видах діяльності (комбінування з методом АВМ), по факторах виробництва тощо. Одночасно метод «стандарт-костинг» може бути комбінований з позамовним методом, процесним або ме-

тодом «директ-костинг». Залежно від наведених комбінацій в системі «стандарт-костингу» змінюються ставки непрямих витрат, методи їх обліку та розподілу.

У загальному вигляді можна виокремити суть призначення бюджетування на підприємстві, а саме це основа:

- планування та прийняття управлінських рішень;
- оцінки всіх аспектів фінансового стану підприємства;
- зміцнення фінансової дисципліни та підпорядкування інтересів окремих структурних підрозділів інтересам підприємства в цілому та власникам його капіталу.

Отже, бюджети мають надавати керівництву підприємства можливість провести порівняльний аналіз фінансової ефективності роботи структурних підрозділів, виявити найприйнятніші для подальшого розвитку сфери господарської діяльності.

Під час складання бюджетів непрямих витрат промислових підприємств можуть застосовуватися два підходи.

**Перший метод** ґрунтується на розробці бюджетів без консультування з керівниками центрів відповідальності та бухгалтерами-аналітиками. Такий метод називають «*бюджетування зверху вниз*», або «*top – down budgeting*». Керівник, відповідальний за розробку генерального бюджету підприємства, встановлює рівень непрямих витрат для кожного структурного підрозділу або центру витрат. Керівництво центрів відповідальності та персонал, що безпосередньо розроблює бюджет, не можуть змінювати величину запланованих непрямих витрат, що встановлена вищим керівництвом. Перевагою цього методу є невелика трудомісткість розрахунків, а недоліком – відсутність оперативної інформації про динаміку непрямих витрат в розрізі центрів відповідальності, що не дає можливості вчасно внести зміни до бюджету.

**Другий метод** – «*бюджетування знизу вгору*», або «*botton – up budgeting*». Безпосередньо інформація про непрямі витрати та їх чинники збирається на найнижчих рівнях управління. Визначається кількість матеріальних ресурсів, необхідних для обслуговування та управління підрозділами та підприємством, види обладнання, суми амортизації обладнання, потрібна чисельність персоналу та витрати на оплату праці, необхідна кількість машино-годин та витрат, пов'язаних з утриманням

При цьому на кожному підприємстві може бути своє призначення бюджетування залежно як від об'єкта фінансового планування, так і від системи фінансових і нефінансових цілей. Виходячи з цього призначення бюджетування на кожному підприємстві в якості управлінської технології може переслідувати свої власні цілі та використовувати свої власні засоби та інструментарій.

Бюджети (фінансові плани) розробляють для підприємства в цілому, так і для окремих структурних підрозділів з метою прогнозування фінансових результатів, встановлення цільових показників фінансової ефективності та рентабельності, обмеження (лімітування) найважливіших витрат тощо.

основних засобів. Після узгодження прийнятного рівня непрямих витрат з керівництвом підприємства, відповідальним за розробку генерального бюджету організації, формується безпосередньо бюджет непрямих витрат. Перевагою цього методу є висока точність розрахунків, а недоліком – порівняно висока трудомісткість заходів із складання бюджету непрямих витрат.

### БЮДЖЕТИ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ

Бюджети непрямих витрат бувають гнучкими, фіксованими, бюджетами від досягнутого, нульовими, АВВ – бюджетами, цільовими, стратегічними, касовими та бюджетами, складеними за методом нарахування.

**Гнучкий бюджет** непрямих витрат підприємства – це бюджет, який складається не для конкретного обсягу діяльності підприємства, а для визначеного його діапазону.

**Фіксований, або статичний бюджет** – це бюджет, розрахований на визначений обсяг діяльності організації. Таким чином, в статичному бюджеті непрямі витрати плануються виходячи тільки з одного рівня реалізації продукції.

**Бюджет від досягнутого** – бюджет, при складанні якого передбачається, що планування витрат здійснюється коригуванням даних минулих бюджетів. Незалежно від простоти він має суттєвий недолік: планові показники враховують не тільки досягнення, а й недоліки та помилки попередніх періодів.

**Нульовий бюджет** непрямих витрат підприємства (*Zero-Based Budgeting*) являє собою бюджет, при складанні якого передбачається, що планування витрат здійснюється з нуля. Складання бюджетів методом бюджетування «з нуля» передбачає: визначення економічних методів надання послуг; ранжування пакетів рішень на всіх рівнях ієрархії знизу вгору; розподіл відповідно до пріоритетів засобів для реалізації пакетів рішень. Значною перевагою цього методу є те, що він забезпечує найточніші результати, оскільки всі показники детально аналізуються та переглядаються. Проте складання таких бюджетів потребує значних витрат часу і тому на практиці застосовується дуже рідко.

**Бюджет непрямих витрат підприємства АВВ** (*Activity-Based Budgeting*) – бюджет, заснований на принципах обліку витрат за видами діяльності АВС (*Activity-Based Costing*). Непрямі витрати промислових підприємств плануються за видами господарської діяльності. Для кожного виду діяльності визначають носій (драйвер) витрат. Під *носієм (драйвером) витрат* розуміють однорідні чинники, що визначають динаміку витрат. Отже, система бюджетування АВВ – це інструмент планування та/або бюджетування, який використовують для створення зв'язків між запланованими носіями витрат та плановими непрямими витратами підприємства.

**Цільовий бюджет** непрямих витрат підприємства (*Target Budgeting*) – бюджет, складання якого орієнтовано на досягнення основних цілей підрозділів та/або підприємства в цілому. Важливо, щоб працівники розуміли, як розроблений бюджет у рамках підрозділів співвідноситься з загальними цілями підприємства.

**Стратегічний бюджет** непрямих витрат підприємства (*Strategic Budgeting*) – це бюджет, розрахований на довгостроковий термін. Прикладом такого бюджету на підприємстві може бути бюджет на дослідження та розробки нового виду продукції.

**Бюджет за методу нарахування** – бюджет, який складається з використанням такого принципу, як часова визначеність чинників господарської діяльності підприємства. Факти господарської діяльності відносяться до того періоду, в якому вони безпосередньо виникли, незалежно від часу виплати грошових коштів, пов'язаних з цими чинниками. Виходячи з цього, непрямі витрати підприємства плануються на дату їх здійснення, а не на дату оплати.

**Касовий бюджет** непрямих витрат підприємства – бюджет, який складається по касовому принципу відображення витрат. Непрямі витрати підприємства плануються у бюджеті на дату їх оплати, а не на дату їх здійснення. Цей бюджет є частиною бюджету про рух грошових коштів підприємства.

До проблем підготовки, формування, контролю, внесення змін і доповнень у бюджету непрямих витрат підприємства можна віднести такі:

- відсутність команди кваліфікованих спеціалістів, які можуть повністю побудувати ідеологію бюджетування непрямих витрат підприємства в загальній системі бюджетування підприємства;
- нерівнозначність на підприємствах розуміння того, який підрозділ повинен займатися складанням бюджетів непрямих витрат підприємства;
- наявність фрагментарних підсистем бюджету невзаємопов'язаних між собою (наприклад, наявність тільки фінансового плану або бюджету руху грошових коштів);
- відсутність зв'язку між витратами та витрачанням фінансових ресурсів підприємства;
- система бюджетування не орієнтована на досягнення стратегічних цілей підприємства;
- не розроблені дієві регламентні документи, що забезпечують функціонування системи бюджетування на підприємстві;
- відсутність взаємозв'язку управлінського та бухгалтерського обліку.

Р. Костирко зазначає, що «традиційні бюджети не дають змоги встановити взаємозв'язок між стратегією підприємства та її бюджетним плануванням. Тому більшість менеджерів не можуть урахувати стратегію в операційних бюджетах підприємства. Відсутність розуміння того, як стратегія та мета підприємства пов'язані з бюджетом і конкретними видами діяльності, призводить до неефективності та підвищення витрат. Тому бюджетне планування розглядають як абстрактне явище» [11, с.190].

З точки зору послідовності підготовки документів для складання основного бюджету виділяють три складові частини бюджетування підприємства:

**1. Складання операційних бюджетів.** До операційних належать: бюджети продажів, виробництва, виробничих запасів, прямих витрат на оплату праці, прямих витрат на матеріали, інших прямих витрат, загальновиробничих, адміністративних, збутових витрат, інших операційних витрат, доходів і витрат.

2. Складання фінансових бюджетів. До фінансових бюджетів належать бюджет капітальних вкладень, запланований звіт про рух грошових коштів, прогнозний баланс.

3. Складання допоміжних бюджетів. Їх складають для планування невиробничих витрат, що забезпечують функціонування соціальної сфери підприємства.

Щодо проблем впровадження бюджетування на вітчизняних промислових підприємствах, то необхідно зазначити, що на сьогодні комплексне бюджетування, у тому числі бюджетування непрямих витрат на промислових підприємствах, недостатньо розвинуто. Нашу думку підтверджує О. Шеремета, який вважає, що «Практичне застосування бюджетів на підприємствах машинобудування регіону (Хмельницької області. – Примітка автора) досить обмежене. З опитаних респондентів про використання бюджетів на підприємстві заявило 60%, але для них характерне ототожнення поняття «бюджет» і «фінансовий план», а також під поняття «бюджет підприємства» підпадають усі модифікації планових документів витрат» [12, с.7]. Водночас автор зазначає, що «...кошториси застосовують у процесі управління

92% опитаних. Такий результат може свідчити про розмежування термінів «кошторис» і «бюджет» фахівцями економічних служб підприємств. По-перше, кошторис найчастіше сприймається як плановий документ, що традиційно складається на підприємстві для визначення рівня витрат виробництва у майбутньому, а будь-які його модифікації або інші планові документи вважатимуться бюджетом. По-друге, бюджети на певних підприємствах ототожнюються з фінансовими планами» [13, с.74]. Що стосується розмежувань термінів «кошторис», «бюджет» і «фінансовий план», то треба зауважити, що ці поняття на практиці вживаються у більшості випадків як синоніми. Це пояснюється тим, що поняття «бюджетування» – це зарубіжний термін, який з'явився у вітчизняній практиці тільки у кінці 80-х – на початку 90-х років ХХ ст.

**ФОРМУВАННЯ ОСНОВНОГО БЮДЖЕТУ**

Розглянемо структуру та послідовність формування основного бюджету промислового підприємства (рис. 1).

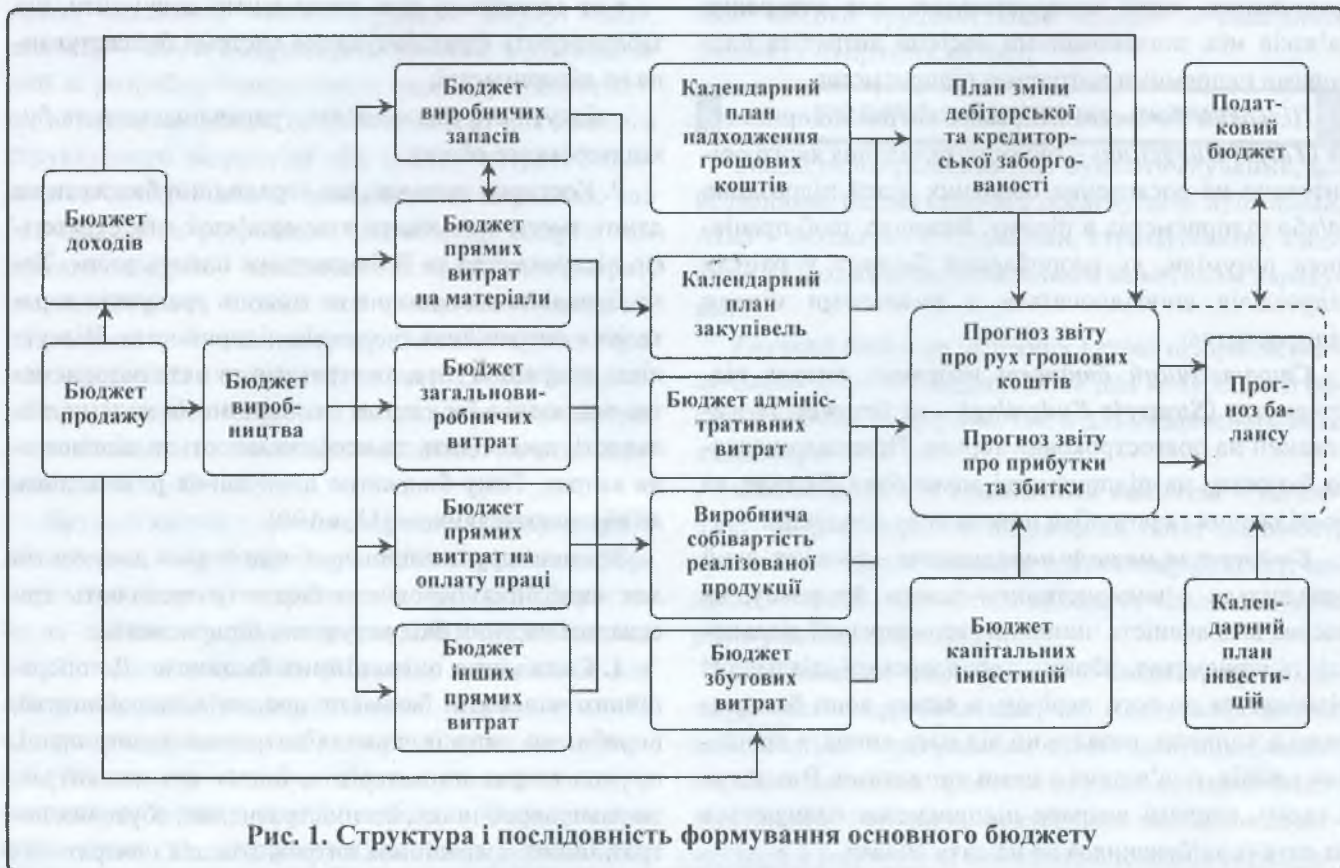


Рис. 1. Структура і послідовність формування основного бюджету

Виходячи з досліджуваної нами теми ми зосередимо увагу на проблемі бюджетування непрямих витрат підприємства. Серед цих витрат ми пропонуємо виокремити такі бюджети: загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності.

**Бюджет загальновиробничих витрат** підприємства відображає обсяг витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, за винятком прямих витрат на матеріали, прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат. Призначення цього бюджету – встановити частину умовно-постійних витрат, необхідних для виробництва запланованого обсягу

випуску продукції.

Загальновиробничі витрати включають постійну і змінну частини. Постійна частина планується виходячи з потреб виробництва, а змінна – як норматив від трудовитрат основних виробничих робітників.

Загальновиробничі витрати залежать від різних чинників, як правило, ці витрати нормуються по місяцях бюджетного періоду через складання плану-графіка та плану оплат.

Приклад річного бюджету загальновиробничих витрат промислового підприємства наведено в табл. 1 (дані умовні).

*Таблиця 1*

**БЮДЖЕТ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА НА РІК**

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Сума, грн
1	9101	Амортизація основних виробничих фондів (обладнання, інструментів)	190 000,00
2	9102	Витрати на експлуатацію устаткування	450 000,00
3	9103	Витрати на ремонт устаткування і транспортних засобів	220 000,00
4	9104	Знос (амортизація) швидкозношуваних малоцінних інструментів	72 000,00
5	9105	Витрати на внутрішні заводські переміщення вантажу	150 000,00
6	9106	Витрати інших організацій з підвищення надійності металоконструкцій	50 000,00
7	9107	Витрати на оплату праці АУП цехів з відрахуванням на соціальні заходи	180 000,00
8	9108	Витрати на службові відрядження	3 000,00
9	9109	Знос (амортизація) основних виробничих фондів (будівлі, спорудження)	5 000,00
10	9110	Знос (амортизація) нематеріальних активів	120 000,00
11	9111	Витрати на забезпечення організації виробництва	125 000,00
12	9112	Витрати на обслуговування виробничого процесу	90 000,00
13	9113	Витрати на ремонт основних виробничих фондів	50 000,00
14	9114	Витрати на охорону праці	12 000,00
15	9115	Витрати на забезпечення спецодягом, взуттям	20 000,00
16	9116	Витрати на спецхарчування	9 000,00
17	9117	Знос (амортизація) малоцінних та швидкозношуваних предметів	3 000,00
18	9118	Витрати на обов'язкове страхування майна	4 000,00
19	9119	Інші витрати	1 000,00
20	9120	Цехові канцелярські витрати	1 000,00
21	9121	Витрати з податку на землю	110 000,00
<b>Разом</b>			<b>1 865 000,00</b>
ФОП основних виробничих працівників			850 000,00
Відсоток накладних витрат			219,40

З наведеного бюджету можна дійти висновку, що на підприємстві бюджет загальновиробничих витрат

складається на весь поточний рік. Бюджет загальновиробничих витрат є бюджетом від досягнутого або від

попереднього, при якому витрати планують коригуванням даних попереднього періоду з урахуванням стратегічних цілей та обмежувальних чинників, окремі статті цих витрат можуть перераховуватися на індекс інфляції попереднього бюджетного року. Перевагами цього методу є простота та практична поширеність на вітчизняних промислових підприємствах, оскільки витрати під час його застосування є незначним. Проте недоліком є те, що в процесі бюджетування не аналізу-

ється ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться в наступний період.

На підприємстві статті бюджетів загальновиробничих витрат аналізують по закінченні бюджетного року, коли оперативне управління витратами, з'ясування причин відхилень цих витрат вже неможливо здійснити.

Аналіз бюджету загальновиробничих витрат підприємства за рік наведено у табл. 2.

Таблиця 2

**АНАЛІЗ БЮДЖЕТУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА РІК**

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Показник, грн		Відхилення, грн
			за планом	фактично	
1	9101	Амортизація основних виробничих фондів (устаткування, інструментів)	190 000,00	194 833,64	+4 833,64
2	9102	Експлуатація устаткування	450 000,00	462 087,41	+12 087,41
3	9103	Ремонт устаткування і транспортних засобів	220 000,00	229 416,46	+9 416,46
4	9104	Зношення швидкозношуваних малоцінних інструментів	72 000,00	71 936,57	-63,43
5	9105	Внутрішні заводські переміщення вантажу	150 000,00	226 481,29	+76 481,29
6	9106	Витрати інших організацій з підвищення надійності металоконструкцій	50 000,00	4 989,28	-45 010,72
7	9107	Витрати на оплату праці АУП цехів з відрахуванням на соціальні заходи	180 000,00	171 257,09	-8 742,91
8	9108	Витрати на службові відрядження	3 000,00	45,50	-2 954,50
9	9109	Знос (амортизація) основних виробничих фондів (будівлі, спорудження)	5 000,00	239,13	-4 760,87
10	9110	Знос (амортизація) нематеріальних активів	120 000,00	282 729,9	+162 729,90
11	9111	Витрати на забезпечення організації виробництва	125 000,00	128 236,31	+3 236,31
12	9112	Витрати на обслуговування виробничого процесу	90 000,00	90 594,41	+594,41
13	9113	Витрати на ремонт основних виробничих фондів	50 000,00	32 104,11	-17 895,89
14	9114	Витрати на охорону праці	12 000,00	11 754,80	-245,20
15	9115	Витрати на забезпечення спецодягом, взуттям	20 000,00	15 685,77	-4 314,23
16	9116	Витрати на спецхарчування	9 000,00	6 148,32	-2 851,58
17	9117	Знос (амортизація) малоцінних та швидкозношуваних предметів	3 000,00	2 569,58	-430,42
18	9118	Витрати на обов'язкове страхування майна	4 000,00	3 359,80	-640,20
19	9119	Інші витрати	1 000,00	-	-1 000,00
20	9120	Цехові канцелярські витрати	1 000,00	607,58	-392,42
21	9121	Витрати з податку на землю	110 000,00	109 054,00	-946,00
<b>Разом</b>			<b>1 865 000,00</b>	<b>2 044 130,95</b>	<b>179 130,95</b>
ФОП основних виробничих працівників			850 000,00	849 275,16	-724,84
Відсоток накладних витрат			219,40	240,70	+21,30

На нашу думку, суттєвим недоліком побудови бюджетів загальновиробничих витрат на аналізованому промисловому підприємстві також є відсут-

ність оперативних щомісячних бюджетів загально-виробничих витрат.

Інформаційна база для аналізу фактичного бюд-



жету загальнови­робничих витрат з плановим формується в системі бухгалтерського обліку, а саме в розрізі рахунку 91 «Загально­ви­робничі витрати» формуються відповідні аналітичні рахунки – статті витрат, які на кінець бюджетного періоду формують фактичні бюджетні показники.

Доцільно розробити та впровадити механізм щомісячного складання двох бюджетів загально­ви­робничих витрат підприємства, що включатиме окремо загально­заводські виробничі витрати та загально­цехові виробничі витрати підприємства. Загально­заводські виробничі витрати – це загально­ви­робничі витрати, що спільні для всіх виробництв (цехів, дільниць). Загально­цехові виробничі витрати – це загально­ви­робничі витрати, які стосуються витрат окремого цеху (дільниці), в якому виготовляють певний вид продукції. Загально­цехові виробничі витрати будуть розподілені за напрямками вироблюваної продукції. Бюджет загально­заводських виробничих витрат включатиме загальні витрати для всіх видів вироблюваної продукції. Після того як зазначені витрати будуть сплановані, їх необхідно розподілити між всіма видами вироблюваної продукції згідно з обраною базою розподілу на підприємстві.

Суму витрат на оплату праці працівників апарату

управління виробництвом та працівників, що обслуговують виробничий процес, доцільно перенести зі штатного розпису підприємства, до якої включити нарахування на заробітну плату. Витрати на утримання сторожової охорони складаються із заробітної плати працівників охорони з нарахуваннями та суми на утримання приміщення для охорони. Інші витрати встановлюються як ліміти на запланований період виходячи із статистики минулих періодів. Експлуатаційні витрати потрібно визначати з ПДВ, оскільки їх придбавають на підприємстві зі сторони. Вони потім будуть використані при складанні бюджету руху грошових коштів та податкового бюджету підприємства.

Ми поділяємо думку В. Хруцького, Т Сизової та В. Гамаюнова стосовно доцільності виділення тільки тих статей витрат, що є найсуттєвішими, частка яких у доходу від реалізації продукції перевищує 0,5–1% [14, с.60]. Відповідно до цього бюджетні статті загально­ви­робничих витрат підприємства доцільно відображувати більш укрупнено, так щоб бюджети витрат підприємства були не дуже громіздкими і водночас були інформативними.

Приклад запропонованої форми щомісячного бюджету загально­заводських виробничих витрат підприємства наведено в табл. 3.

Таблиця 3

БЮДЖЕТ ЗАГАЛЬНОЗАВОДСЬКИХ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА МІСЯЦЬ

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Сума без ПДВ, грн	Сума з ПДВ, грн
1	9101	ФОП працівників апарату управління виробництвом (з нарахуваннями)	7 612,00	–
2	9102	ФОП працівників, що обслуговують виробничий процес (з нарахуваннями)	3 716,00	–
3	9103	Витрати на утримання охорони	6 484,00	–
4	9104	Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів і нематеріальних активів	1 546,00	–
5	9105	Амортизація основних засобів та нематеріальних активів	10 417,00	–
6	9106	Експлуатаційні витрати (освітлення, вода, опалення тощо)	1 000,00	1 200,00
7	9107	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	9 167,00	–
8	9108	Інші витрати	100,00	–
9	<b>Разом</b>		40 042,00	1 200,00
10	<b>Усього, в тому числі ПДВ</b>		40 242,00	

Далі суму загально­заводських виробничих витрат підприємства потрібно розподілити між напрямками вироблюваної продукції. Для спрощення розрахунків за базу розподілу візьмемо прями ви­

трати на оплату праці за кожним видом вироблюваної продукції.

Розподіл загально­заводських виробничих витрат наведено в табл. 4.

Таблиця 4

**РОЗПОДІЛ ЗАГАЛЬНОЗАВОДСЬКИХ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА  
ЗА ВИДАМИ ПРОДУКЦІЇ ЗА МІСЯЦЬ**

№ з/п	База розподілу загальнозаводських виробничих витрат	Сума, грн	Частка, %
1	Прямі витрати на оплату праці за видом продукції А	17 914,00	30
2	Прямі витрати на оплату праці за видом продукції Б	42 407,00	70
3	<b>Р а з о м</b>	60 321,00	100
<b>Розподіл загальнозаводських витрат підприємства</b>		<b>Сума до розподілу</b>	<b>Розподілені загальнозаводські витрати без ПДВ, грн</b>
4	Вид продукції А	40 042,00	12 012,60
5	Вид продукції Б		28 029,40

Сума загальнозаводських виробничих витрат 12 012,60 грн, або 30 %, належать до виду продукції А, а сума 28 029,40 грн, або 70 %, – до виду продукції Б.

Запропонований бюджет загальнозаводських витрат (загальнозаводських та загальноцехових виробничих витрат) підприємства за місяць за видами вироблюваної продукції наведено в табл. 5.

Таблиця 5

**БЮДЖЕТ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ВИДАМИ ПРОДУКЦІЇ**

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Сума без ПДВ, грн	Сума з ПДВ, грн
<i>Бюджет загальнозаводських витрат за видом продукції А</i>				
1	9111	Розподілені загальнозаводські витрати	12 012,60	–
2	912	Загальноцехові витрати:	5 041,00	1 080,00
2.1	9121	ФОП працівників апарату управління дільницею	3 507,00	–
2.2	9122	Витрати на охорону праці	500,00	600,00
2.3	9123	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	634,00	–
2.4	9124	Інші витрати	400,00	480,00
3	<b>Р а з о м</b>		17 051,60	1 080,00
4	<b>У с ь о г о</b> , в тому числі ПДВ		17 231,60	
<i>Бюджет загальнозаводських витрат за видом продукції Б</i>				
1	9111	Розподілені загальнозаводські витрати	28 029,40	–
2	913	Загальноцехові витрати:	10 407,67	–
2.1	9131	ФОП працівників апарату управління дільницею	7 651,00	–
2.2	9132	Витрати на охорону праці	666,67	800,0
2.3	9133	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	1 340,00	–
2.4	9134	Інші витрати	750,00	900,00
3	<b>Р а з о м</b>		38 437,07	1 700,00
4	<b>У с ь о г о</b> , в тому числі ПДВ		38 720,40	

Для аналізу контролю бюджету загальнозаводських витрат підприємства нами розроблено Звіт про виконання бюджету (табл. 6).

Ми підтримуємо думку С. Щеголькової стосовно того, що «Внутрішній контроль виконання бюджету –

це трудомістка робота, яка потребує чітко визначеного об'єкта, мети контролю, методів контролю та узагальнення його результатів для прийняття управлінських рішень. Технологія аналізу відхилень залежить від системи калькулювання витрат, яку засто-

**ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ ПРОДУКЦІЇ ЗА МІСЯЦЬ**

№ з/п	Шифр, стаття витрат	Поточний період				Тенденція, %	Суттєвість	Причина відхилень
		за планом, грн	фактично, грн	відхилення, грн	відсоток виконання плану			
<i>По виду продукції А</i>								
1	9111 «Розподілені загальнозаводські витрати»	11064,10	12 012,60	+948,50	108,57	+8,57	Несуттєво	–
<i>Загальноцехові виробничі витрати</i>								
2	9121 «ФОП працівників апарату управління дільницею»	3 285,00	3 507,00	+222,00	106,76	+6,76	Несуттєво	–
3	9122 «Витрати на охорону праці»	501,07	500,00	–1,07	99,78	–0,22	Несуттєво	–
4	9123 «Податки, збори та інші обов'язкові платежі»	532,00	634,00	+102,00	119,17	+19,17	Суттєво	Зміни обсягу виготовлення продукції
5	9124 «Інші витрати»	360,00	400,00	+40,00	111,11	+11,11	Суттєво	Зміни обсягу виготовлення продукції
<i>За видом продукції Б</i>								
6	9111 «Розподілені загальнозаводські витрати»	27 048,60	28 029,40	+980,80	103,62	+3,62	Несуттєво	–
<i>Загальноцехові виробничі витрати</i>								
7	9131 «ФОП працівників апарату управління дільницею»	7 900,00	7 651,00	–249,00	96,85	–3,15	Несуттєво	–
8	9132 «Витрати на охорону праці»	800,00	666,67	–133,33	83,33	–16,67	Суттєво	Скорочення заходів на охорону праці
9	9133 «Податки, збори та інші обов'язкові платежі»	1 320,00	1 340,00	+20,00	101,51	+1,51	Несуттєво	–
10	9134 «Інші витрати»	700,00	750,00	+50,00	107,14	7,14	Несуттєво	–

соує підприємство при складанні управлінської звітності: на основі повної собівартості чи на основі прямих витрат. Проте і в одному, і в другому випадку необхідно виділяти і аналізувати їх окремо від непрямих» [11, с. 160–161]. Виходячи з цієї думки

можна дійти висновку, що контроль бюджетних показників за непрямими витратами у Звіті про виконання бюджету слід здійснювати окремо у розрізі відповідних непрямих витрат промислового підприємства.

**Отже, застосовуючи Звіт про використання бюджету за певний період на підприємстві як інструмент порівняння фактичних витрат підприємства з бюджетними (запланованими), аналізу встановлених відхилень (розбіжностей) та внесення необхідних коригувань, можна здійснювати бюджетний контроль за непрямими витратами.**

Ми поділяємо погляд Г. Партина стосовно того, що «Основним завданням бюджетного контролю є виявлення суттєвих розбіжностей (наприклад тих, що перевищують 5%) між бюджетними і фактичними показниками, зосередження уваги менеджерів на них як таких, що потребують докладного аналізу, встановлення причин виникнення цих розбіжностей та обґрунтування способів їх усунення» [15, с.53]. Тому робота щодо дотримання

бюджетних показників привчає колектив підприємства до фінансової дисципліни і не тільки, дає керівництву різних рівнів критерії для прийняття управлінських рішень, потребує від керівництва узгоджених дій і рішень. Контроль за виконанням бюджету змушує керівництво своєчасно відстежувати хід подій, точніше – напрям виробничо-фінансової діяльності підприємства, і коригувати значні бюджетні відхилення.

О. Жамойда наводить власну думку про нецільність приділення значної уваги адміністративним та збутовим витратам через незначну частку в загальній сукупності витрат вітчизняних підприємств (до 10%) [16, с.70]. На противагу цьому твердженню ми підтримуємо думку О. Шеремети про те, що непрямі витрати в процесі діяльності можуть займати велику частку в структурі витрат, тому для ефективного процесу бюджетування окремо складають бюджети адміністративних, загальновиробничих та збутових витрат

[13, с.76–77]. До цього переліку операційних витрат, на нашу думку, доцільно було б додати інші витрати операційної діяльності підприємства.

Що стосується зарубіжної практики господарювання підприємств, то величина адміністративних та збутових витрат тут суттєво вища порівняно з вітчизняними та займає в середньому до 30% загального обсягу витрат [16, с.70].

Контроль процесу бюджетування непрямих витрат підприємства відображено на рис. 2.



Рис. 2. Модель контролю процесу бюджетування за непрямими витратами підприємства

За результатами опитування відомої аудиторської фірми «Ernst & Young», проведеного на початку 2009 р., представники 107 провідних українських (18%) та іноземних (82%) компаній, що працюють в Україні, зазначили, що заходи, яких вони вжили для скорочення витрат підприємства, вплинули на зниження адміністративних витрат підприємства (80%

опитаних) [17]. Наступні дослідження, що були проведені в кінці 2009 р. – на початку 2010 р., показали, що серед 68 українських (27%) та зарубіжних компаній (73%) заходи із скорочення адміністративних витрат вже підтримали 82% опитаних підприємств [18], що на 2% більше, ніж показники за попередній період.

Отже, бюджетування адміністративних витрат має надавати інформацію для менеджерів стосовно оптимізації адміністративних витрат та ефективного управління ними.

*Бюджет адміністративних витрат підприємства* – це плановий документ, який передбачає відо-

браження витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом та збутом продукції. Призначенням цьо-

го документа є достовірне визначення адміністративних витрат, які необхідні для забезпечення функціонування підприємства.

Ліміти всіх видів адміністративних витрат підприємства слід встановлювати у вигляді фіксованих сум на майбутній період, що забезпечуватимуть відповідні нормативи показників прибутковості. При збільшенні обсягів продажів можна збільшувати ліміти непрямих витрат підприємства за умови, що показники прибутковості не мають погіршуватися.

На основі щомісячного деталізованого бюджету адміністративних витрат підприємства за поточний рік складають зведений бюджет адміністрати-

вних витрат за квартал поточного року. В свою чергу, квартальний бюджет адміністративних витрат поточного року має укрупнені статті витрат, які беруть із відповідних бюджетів за кожен місяць.

Приклад складання зведеного бюджету адміністративних витрат за перший квартал з використанням групування «необхідні – додаткові» витрати наведено у табл. 7.

*Необхідні* – це непрямі витрати, які підприємство несе незалежно від свого фінансового стану.

*Додаткові* – це непрямі витрати, які додатково може мати підприємство при стабільному фінансовому стані.

Таблиця 7

ЗВЕДЕНИЙ БЮДЖЕТ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ПЕРШИЙ КВАРТАЛ 20XX р.

№ з/п	Найменування статей витрат	Бюджет, тис. грн		Відхилення, тис. грн
		затверджений	виконаний	
<i>Необхідні витрати</i>				
1	Заробітна плата персоналу	120,9	120,9	0
2	Нарахування на заробітну плату	45,34	45,34	0
3	Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших матеріальних необоротних активів:	149,4	148,5	-0,9
3.1	операційна оренда	11,0	10,4	-0,6
3.2	амортизація	32,4	33,1	+0,7
3.3	плата за землю	10,1	10,4	+0,3
3.4	ремонт	15,6	14,5	-0,8
3.5	страхування	30,3	30,4	+0,1
3.6	паливо	21,2	22,3	+1,1
3.7	опалення	5,4	4,7	-0,7
3.8	освітлення	4,6	3,7	-0,9
3.9	охорона	8,0	8,4	+0,4
3.10	збір за забруднення навколишнього середовища	4,2	4,2	0
3.11	водопостачання	2,1	1,9	-0,2
3.12	вивезення сміття	1,0	1,0	0
3.13	прибирання приміщень	3,5	3,5	0
4	Представницькі витрати	60,5	64,3	+3,8
5	Витрати на зв'язок:	40,1	41,8	+1,7
5.1	послуги «Укртелеком»	20,0	21,2	+1,2
5.2	послуги мобільного зв'язку	11,5	11,9	+1,4
5.3	послуги з доступу до мережі Інтернет	8,6	8,7	+0,1
6	Витрати на відрядження	16,5	21,4	+4,9
7	Канцелярські витрати	15,4	13,5	-1,9

№ з/п	Найменування статей витрат	Бюджет, тис. грн		Відхилення, тис. грн
		затверджений	виконаний	
8	Витрати на спецодяг	5,6	6,1	+0,5
9	Інші витрати	4,1	5,1	+1,0
Σ	<b>Р а з о м</b> необхідні адміністративні витрати	457,84	466,94	+9,1
<i>Додаткові витрати</i>				
10	Додаткові витрати на оплату праці	6,4	7,8	+1,4
11	Додаткові витрати на рекламні заходи	20,5	21,3	+0,8
12	Додаткові витрати на спецодяг	15,1	15,1	0
13	Витрати на мобільний зв'язок	34,3	35,0	+0,7
14	Додаткові витрати на відрядження	25,4	31,2	+5,8
15	Додаткові канцелярські витрати	3,4	2,1	-1,3
Σ	<b>Р а з о м</b> додаткові адміністративні витрати	105,1	112,5	+7,4
Σ	Загальна сума необхідних і додаткових адміністративних витрат	562,94	579,44	+16,5

Таке бюджетування непрямих витрат підприємства, зокрема адміністративних витрат на перспективу та в разі різких коливань цін або інших чинників дасть змогу регулювати і оптимізувати суму непрямих витрат, послідовно скорочуючи суму додаткових адміністративних витрат підприємства.

Ми погоджуємося з думкою М. Пушкаря стосовно стану контролю на вітчизняних підприємствах за збутовими витратами, а саме: «На практиці контроль за збутовими витратами недостатній, його дані не аналізуються в динаміці, не визначається їх вплив на обсяг і процес реалізації (прискорення чи уповільнення, збільшення попиту на продукцію тощо)» [19, с.127]. Інформація про запланований розмір збутових витрат підприємства повинна мати прогнозний характер, а отже, необхідно встановити залежність між окремими показниками, що покаже оптимальність розмірів та доцільність здійснення збутових витрат підприємства.

За даними аудиторської фірми «Ernst & Young», зменшення витрат у третьому кварталі 2009 р. на маркетинг і збут як ефективних заходів щодо зменшення загальних витрат підприємства підтримало 53% опитаних компаній у ході проведеного дослідження (20 грудня 2009 р. – 13 січня 2010р.) [18].

**Бюджет збутових витрат підприємства** – це бюджет, розрахований на визначений обсяг збутової діяльності промислового підприємства. Звідси в бюджеті витрати відображують виходячи з одного виду діяльності підприємства.

Аналіз діючої практики промислових вітчизняних

підприємств показує, що при традиційному підході до бюджетування збутових витрат перед підприємствами постає проблема планування змінних витрат на збут, що обумовлює складність у визначенні взаємозв'язку витрат з обсягом діяльності. Як наслідок у бюджет закладаються надлишкові витрати або навпаки – деякі витрати в нього не закладаються. Вирішити цю проблеми, на нашу думку, можна за допомогою **методики бюджетування**, що включає:

- планування прямих і непрямих, змінних і постійних витрат на збут;
- планування баз (ставок) розподілу витрат на збут за видами продукції.

Планування величини змінних витрат на збут доцільно робити на основі визначення планової ставки нарахування, що буде прив'язана до окремих показників обсягу збутової діяльності.

**Базою (ставкою) розподілу** можуть бути чинники, що впливають на формування окремих статей змінних витрат на збут (для витрат на пакування – базою (ставкою) розподілу буде фізичний обсяг відвантаження продукції, для транспортних витрат – запланований кілометраж рейсів). Базу (ставку) розподілу встановлюють на основі аналізу минулих періодів з урахуванням запланованих заходів щодо оптимізації змінних витрат на збут.

Нами запропонована методика бюджетування витрат на збут в два етапи. На першому етапі здійснюють розрахунок змінних збутових витрат (табл. 8), на другому – розрахунок постійних збутових витрат.

Таблиця 8

**БЮДЖЕТ ЗМІННИХ ЗБУТОВИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МІСЯЦЬ 20XX р.**

№ з/п	Найменування статті змінних збутових витрат	Найменування бази (ставки) розподілу	Величина бази розподілу	Величина ставки розподілу	Змінні витрати в фізичному вираженні	Вартість 1 фіз.од., грн/од.	Бюджет, грн.
1	2	3	4	5	6 (гр.4-гр.5)	7	8 (гр.6-гр.7)
1	Витрати на зберігання та відвантаження продукції:	x	x	x	x	x	15 799,70
1.1	Матеріальні витрати	Використовувана площа складу готової продукції	400 кв.м	0,1 пог. м/кв.м	40 пог. м	23,00	920,00
1.2	ФОП працівників складу	Фізичний обсяг відвантаженої продукції	1100 од.	0,1 нормо-год./од.	110 нормо-год.	135,27	14879,70
2	Витрати на пакування та сортування продукції:	x	x	x	x	x	92 261,40
2.1	Матеріальні витрати	Фактичний обсяг пакування	1100 од.	1 коробка/1 од.	1100 коробок	56,82	62 502,00
2.2	ФОП пакувальників	Фактичний обсяг пакування	1100 од.	0,2 нормо-год./1 од.	220 нормо-год.	135,27	29 759,40
3	Транспортні витрати	x	x	x	x	x	10 020,00
3.1	Матеріальні витрати	Кілометри рейсів	3 000 км	0,2 л /км	600 л	8,2	4 920,00
3.2	ФОП водіїв	Кілометри рейсів	3 000 км	x	x	1,7	5 100,00
4	Витрати на рекламу	Виручка від реалізації продукції	1 265 421,00 грн	x	x	0,01	12 654,21
5	<b>Р а з о м</b> (Σ рядків 1–4), грн	x	x	x	x	x	130 735,31

По закінченні розрахунку запланованої величини змінних збутових витрат потрібно здійснити їх розподіл за всіма видами діяльності (виготовленої продукції) згідно з установленими базами розподілу (табл. 9).

Таблиця 9

**ПЛАНОВИЙ РОЗПОДІЛ ЗБУТОВИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МІСЯЦЬ 20XX р.**

№ з/п	Найменування статті змінних збутових витрат	База розподілу			Розподіл змінних збутових витрат, грн		
		За видами продукції		Разом	За видами продукції		Разом
		А	Б		А	Б	
1	Витрати на зберігання та відвантаження продукції	x	x	x	3 165,40	12 634,30	15 799,70
1.1	Матеріальні витрати	20 пог.м (50%)	20 пог.м (50%)	40 пог.м (100%)	460,00	460,00	920,00
1.2	ФОП працівників складу	20 нормо-год. (18,18%)	90 нормо-год. (81,82%)	110 нормо-год. (100%)	2 705,40	12 174,30	14 879,70
2	Витрати на пакування та сортування продукції	x	x	x	16 774,80	75 486,60	92 261,40
2.1	Матеріальні витрати	200 од. (18,18%)	900 од. (81,82%)	1100 од. (100%)	11 364,00	51 138,00	62 502,00
2.2	ФОП пакувальників	40 нормо-год. (18,18%)	180 нормо-год. (81,82%)	220 нормо-год. (100%)	5 410,80	24 348,60	29 759,40
3	Транспортні витрати	x	x	x	4 008,00	6 012,00	10 020,00
3.1	Матеріальні витрати	240 л (40%)	360 л (60%)	600 л (100%)	1 968,00	2 952,00	4 920,00
3.2	ФОП водіїв	1200 км (40%)	1800 км (60%)	3000 км (100%)	2 040,00	3 060,00	5 100,00

№ з/п	Найменування статті змінних збутових витрат	База розподілу			Розподіл змінних збутових витрат, грн		
		За видами продукції		Разом	За видами продукції		Разом
		А	Б		А	Б	
4	Витрати на рекламу	542 865,61 (42,9%)	722 555,39 (57,1%)	1 265 421,00 грн	5 428,66	7 225,55	12 654,21
5	<b>Р а з о м</b> (Σ рядків 1–4)	×	×	×	29 376,86	101 358,45	130 735,31

По закінченні першого етапу розрахунку змінних збутових витрат здійснюється другий етап – розрахунок постійних збутових витрат (табл. 10).

Таблиця 10

**РОЗРАХУНОК ПОСТІЙНИХ ЗБУТОВИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МІСЯЦЬ 20XX р.**

№ з/п	Найменування статті постійних збутових витрат	Бюджет постійних збутових витрат, грн
1	ФОП працівників відділу збуту, реклами та маркетингу	18 866,25
2	Амортизаційні відрахування будівель, споруд, машин та обладнання відділу збуту, реклами і маркетингу	25 008,75
3	<b>Р а з о м</b>	43 875,00

**Отже, можна дійти висновку, що детально складений бюджет збутових витрат промислових підприємств та оперативний бюджетний контроль за його виконанням дає змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення в частині ціноутворення, аналізу беззбитковості, планування асортименту продукції.**

Промислові підприємства потребують оптимізації витрат збутової діяльності. Успішному вирішенню такого завдання, на нашу думку, сприяє повноцінна функціонуюча система бюджетування збутових витрат підприємства.

Нами запропоновано виділити два бюджети у складі загальнопромислових витрат підприємства – загальнозаводських та загальноцехових витрат підприємства. Ці бюджети будуть корисними в практичній діяльності підприємства для розподілу загальнопромислових витрат за окремими видами виробленої продукції.

У зв'язку зі складністю у визначенні взаємо-

зв'язку збутових витрат з обсягом діяльності ми запропонували для вирішення цієї проблеми застосувати таку методику бюджетування, що буде включати в себе: 1) планування прямих і непрямих, змінних та постійних витрат на збут; 2) планування баз (ставок) розподілу витрат на збут за видами продукції. На основі цього буде детально складений бюджет збутових витрат підприємств та оперативний бюджетний контроль за його виконанням, що дасть змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення в частині ціноутворення, аналізу беззбитковості, планування асортименту продукції.

**ВИСНОВКИ**

Бюджетування як ефективний інструмент управління (управлінська технологія) непрямыми витратами промислового підприємства забезпечує кращу координацію господарської діяльності, що стосується непрямих витрат підприємства, надає керованості та гнучкого пристосування до змін у внутрішньому (організаційна структура, ресурси, потенціал підприємства) та зовнішньому (кон'юнктура ринку) середовищах, зменшує кількість можливих порушень і зловживань в управлінні, забезпечує взаємозв'язок та формування об'єктивного бачення операційних і стратегічних планів підприємства, а також формування оптимальних управлінських рішень стосовно управління непрямыми витратами підприємства.

На основі проведених нами досліджень вважаємо, що недоліками функціонування системи бюджетування є відсутність складання оперативних бюджетів непрямих витрат підприємства, що унеможлиблює здійснення оперативного аналізу цих витрат, який, у свою чергу, дасть змогу з'ясувати причини їх відхилень. У зв'язку з цим крім щорічних бюджетів нами запропоновано складати оперативні бюджети непрямих витрат підприємства щомісяця та щокварталу.



## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Бухгалтерський* словник; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.
2. *Вініченко М.М.* Технологія бюджетування як засіб управління матеріальними та фінансовими ресурсами підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами / М.М. Вініченко. – Донецьк, 2005. – 17 с.
3. *Гнилицька Л.* Контроль та аналіз у бюджетуванні / Л.В. Гнилицька // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2009. – №7. – С. 12–24.
4. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: [підруч.] – 4-те вид. / С.Ф. Голов – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
5. *Жамойда О.А.* Організація бюджетування промислових підприємств в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами / О.А. Жамойда. – Донецьк, 2004. – 18 с.
6. *Каменська Т.О.* Внутрішній аудит. Сучасний погляд: [монографія] / Т.О. Каменська. – К.: ДП «Інформ-аналіт. агентство», 2010. – 499 с.
7. *Мельник О.Г.* Бюджетування в системі управління підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами – / О.Г. Мельник. – Л., 2004. – 25 с.
8. *Нападовська Л.* Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л.В. Нападовська // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2009. – №10. – С. 45–55.
9. *Аткінсон Э.А.* Управленческий учет / Э.А. Аткінсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг; пер. с англ. А.Д. Рахубовского, Д.А. Рахубовской; под ред. А.Д. Рахубовского. – 3-е изд. – М.;СПб.;К.: Издательский дом «Вильямс», 2007. – 880 с.
10. *Хорнгрен Ч.Т.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгрен, Джорж Фостер; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статисти-
- ка, 2004. – 416 с.
11. *Костирко Р.О.* Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства: [монографія] / Р.О. Костирко, С.В. Щеголькова. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.
12. *Шеремета О.В.* Механізм бюджетування витрат операційної діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами / О.В. Шеремета. – Хмельницький, 2009. – 18 с.
13. *Шеремета О.В.* Механізм бюджетування витрат операційної діяльності: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами / О.В. Шеремета. – Хмельницький, 2009. – 262 с.
14. *Хруцкий В.Е.* Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по построению финансового планирования / В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 400 с.
15. *Партии Г.О.* Бюджетування у системі управління витратами підприємства / Г.О. Партии // *Фінанси України.* – 2003. – №5. – С.50–53.
16. *Жамойда О.А.* Організація бюджетування промислових підприємств в Україні: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами / О.А. Жамойда. – Донецьк, 2004. – 236 с.
17. *Як економічна криза вплинула на український бізнес* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/markets/49a526dfb2a18>.
18. *Исследование №5: «Влияние экономического кризиса на украинские компании»* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.extraterritorial-income.com/Publication/vwLUAssets/Crisis-Survey-5-2010-01-26-RU/\\$File/Crisis-Survey-5-2010-01-26-RU.pdf](http://www.extraterritorial-income.com/Publication/vwLUAssets/Crisis-Survey-5-2010-01-26-RU/$File/Crisis-Survey-5-2010-01-26-RU.pdf).
19. *Пушкар М.С.* Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.

В статье освещены современные подходы относительно толкования понятий «бюджетирование» и «бюджет» как экономических категорий в целом, так и «бюджетирования косвенных расходов промышленных предприятий» в частности. Проанализированы вопросы составления бюджетов косвенных расходов промышленных предприятий. Рассмотрено бюджетирование как средство эффективного управления косвенными расходами промышленных предприятий. Определены недостатки бюджетирования на отечественных промышленных предприятиях.

**Ключевые слова:** технология бюджетирования, бюджет, бюджетный контроль, косвенные расходы, инструмент управления, управленческий эффект, эффективность.

The modern approaches according to the explanation of the «budgeting» and «budget» as the economic categories in general, and «budgeting indirect costs of industrial enterprises in particular are discovered» in the article. The issues of budgeting indirect costs of industrial enterprises are analyzed. A budgeting as an efficient management of indirect costs of industrial enterprises is analyzed too. And the drawbacks of the budgeting are analyzed on the domestic industrial enterprises.