

Бірюк О. Г., Король В. В.

ТЕХНОЛОГІЯ БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ

У статті розглядаються основні методичні засади розробки системи бюджетів виробництва цукрових буряків. На основі аналізу, систематизації та узагальнення теоретичних напрацювань науковців і з урахуванням практики сільськогосподарських підприємств було доведено, що найбільш перспективним є процесно-орієнтований підхід до бюджетування. Розглянуто основні напрямки бюджетування як інструменту контролю. Визначено актуальні проблеми бюджетного процесу в інтеграційних агропромислових формуваннях. З метою підвищення ефективності функціонування бурякозасадних підприємств запропоновано форму бюджету виробництва цукрових буряків з урахуванням галузевої специфіки. Розглянуто особливості формування бюджетів матеріальних витрат, витрат на оплату праці та інших прямих витрат. Розроблена форма зведеного бюджету виробничих витрат та собівартості цукрових буряків враховує дані попередньо сформованих бюджетів і дає можливість розрахувати планові показники виробничої собівартості продукції. Обґрунтовано, що бюджетування як форма контролю для здійснення ефективного управління виробництвом цукрових буряків має враховувати сучасні концепції контролю – COSO-ERM. Перспективою подальших досліджень є врахування ризиків при розробці та контролі виконання бюджетів, що відповідно дасть можливість попередження чи мінімізації негативних явищ для стійкого розвитку сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: бюджетування, виробництво, цукровий буряк, контроль, управління

Табл.: 2. Бібл.: 12.

Бірюк Олена Григорівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент, кафедра обліку, аналізу та аудиту, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

Email: birukelena78@mail.ru

Король Вікторія Володимирівна – асистент, кафедра обліку, аналізу та аудиту, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

Email: vika3108@mail.ru

УДК 657.47:631.15:633.63

Бірюк Е. Г., Король В. В.

ТЕХНОЛОГИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВОМ САХАРНОЙ СВЕКЛЫ

В статье рассматриваются основные методические принципы разработки системы бюджетов производства сахарной свеклы. На основе анализа, систематизации и обобщения теоретических наработок ученых и с учетом практики сельскохозяйственных предприятий было доказано, что наиболее перспективным является процессно-ориентированный подход к бюджетированию. Рассмотрены основные направления бюджетирования как инструмента контроля. Определены актуальные проблемы бюджетного процесса в интеграционных агропромышленных формированиях. С целью повышения эффективности функционирования свеклосеющих предприятий предложена форма бюджета производства сахарной свеклы с учетом отраслевой специфики. Рассмотрены особенности формирования бюджетов материальных затрат, затрат на оплату труда и других прямых затрат. Разработанная форма сводного бюджета производственных затрат и себестоимости сахарной свеклы учитывает данные предварительно сформированных бюджетов и позволяет рассчитать плановые показатели производственной себестоимости продукции. Обосновано, что бюджетирование как форма контроля для осуществления эффективного управления производством сахарной свеклы должно учитывать современные концепции контроля – COSO-ERM. Перспективой дальнейших исследований является учет рисков при разработке и контроле выполнения бюджетов, что соответственно даст возможность предупреждения или минимизации негативных явлений для устойчивого развития сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: бюджетирование, производство, сахарная свекла, контроль, управление

Табл.: 2. Библ.: 12.

Бірюк Елена Григорьевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент, кафедра учета, анализа и аудита, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

Email: birukelena78@mail.ru

Король Виктория Владимировна – ассистент, кафедра учета, анализа и аудита, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

Email: vika3108@mail.ru

UDC 657.47:631.15:633.63

Biryuk O. H., Korol V. V.

TECHNOLOGY OF BUDGETING AS A TOOL OF MANAGING SUGAR BEET PRODUCTION

The article considers main methodical principles of development of the system of budgets of sugar beet production. The article analyses, systemises and generalises theoretical developments of scientists and takes into account practice of agricultural enterprises to prove that the most prospective of the process oriented approach to budgeting. It considers main directions of budgeting as a control tool. It identifies topical problems of the budgeting process in integration agro-industrial formations. It offers a form of budget of sugar beet production with consideration of the branch specific features in order to increase efficiency of functioning of beet producing enterprises. It considers specific features of formation of budgets of material expenditures, labour payment expenditures and other direct expenditures. The developed form of the consolidated budget of production expenditures and sugar beet cost value takes into account the data of previously formed budgets and allows calculation of planned indicators of production cost value of products. The article argues that the budgeting as a form of control for efficient management of sugar beet production should take into account the modern control concepts – COSO-ERM. The prospect of further studies is accounting risks when developing and controlling budget execution, which would give a possibility of warning or minimising negative phenomena for sustainable development of agricultural enterprises.

Key words: budgeting, production, sugar beet, control, management

Tabl.: 2. Bibl.: 12.

Biryuk Olena H. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

Email: birukelena78@mail.ru

Korol Viktoriya V. – Assistant, Department of Accounting, Analysis and Audit, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

Email: vika3108@mail.ru

Вступ. Сучасні умови господарювання сільськогосподарських підприємств характеризуються нестійким економічним середовищем та підвищеною ризиковістю. Відповідно це вимагає пошуку інноваційних підходів для здійснення управління окремими бізнес-процесами.

Прийняття оптимальних управлінських рішень можливе за умови створення та впровадження в практику інформаційної системи, орієнтованої на вимоги управління діловою активністю підприємства. Посилюється при цьому орієнтація обліку на управління, що в першу чергу стосується бюджетування як інструменту менеджменту. Успішна його реалізація можлива через впровадження раціонально організованої та ефективної методики обліку витрат і доходів. Важливими факторами, що визначають основні методологічні підходи обліку та контролю виробництва продукції буряківництва, є специфіка виробничого процесу, механізму збуту продукції, ринкова кон'юнктура, процеси агропромислової інтеграції.

Бюджетування є одним з інструментів управління діяльністю організації та її окремих підрозділів і здійснює функції поточного планування, контролю та оцінки результатів діяльності організації. Відповідно бюджетування дає можливість прогнозувати та заздалегідь оцінювати фінансову спроможність окремих бізнес-процесів підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Дослідження праць М. Д. Білик, О. Є. Кузьміна, О. Г. Мельник [1, 2], зарубіжних вчених Є. Ю. Добровольського, В. Е. Хруцького, Джеймса Бримсона, Джона Антонса, Джереми Хоупа, Робіна Фрейзера [2; 6; 7; 11] дають можливість стверджувати, що бюджетування є важливим інструментом управління, а його призначення полягає в оптимальному плануванні ресурсів, контролі за їх витрачанням з метою підвищення ефективності діяльності підприємства.

Одночасно в умовах зростання ризиковості окремих бізнес-процесів вчені розглядають бюджетування як один з інструментів управління даними ризиками [4].

Нааявність значних досліджень з проблем бюджетування свідчить про актуальність даної проблеми та низку невіршених завдань, що постають перед науковцями та практиками.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розробка методичних засад бюджетування виробництва цукрових буряків та розробка практичних рекомендацій з урахуванням галузевих особливостей та сучасних інтеграційних процесів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Впровадження системи бюджетування на сільськогосподарських підприємствах спостерігається незалежно від їх розміру та організаційної структури. Принциповим залишається охоплення даним процесом всіх бізнес-процесів та його суцільна автоматизація чи планування лише окремих показників.

Процесно-орієнтований підхід до бюджетування (Activity-Based Budgeting) на сьогодні активно розвивається, що насамперед пов'язано з розвитком процесного підходу до управління. На відміну від бюджетування на основі фінансової структуризації, де побудова бюджетів відбувається на основі виділення центрів відповідальності, при процесно-орієнтованому відбувається на основі моделювання бізнес-процесів. Бюджети при цьому мають прямий зв'язок зі стратегічними цілями підприємства, а не лише з поточним контролем.

У сільськогосподарському виробництві перспективним є застосування саме процесно-орієнтованого бюджетування, яке виходить за рамки звичайного контролю за використанням ресурсів. Відбувається планування ресурсів, яке ґрунтується на переліку робіт та ресурсів, що необхідні для їх виконання. Даний підхід вимагає чіткого окреслення меж бізнес-процесів з призначенням відповідальної особи за результати бізнес-процесів і наділенням повноважень та відповідальності за ресурси, що споживаються ними. Така методика використовується компаніями рідше, оскільки це вимагає більшої структуризації компанії.

Бюджетування як основу внутрішньогосподарського контролю необхідно здійснювати за такими основними напрямками: підготовка бюджету для кожного структурного підрозділу і зведення окремих бюджетів до загального, що являє собою прогноз доходів, витрат і прибутків (збитків); формування витрат і доходів за бюджетними статтями; порівняння бюджетних і реальних витрат; виявлення причин відхилень від встановлених у бюджеті показників; проведення поточного аналізу бюджетних показників; прийняття відповідних заходів для проведення поточних результатів відповідно до бюджету.

У загальному розумінні, бюджетування являє собою технологію, орієнтовану на здійснення фінансового планування, основними завданнями якої є координація дій у часі та прийняття на їх основі оперативних управлінських рішень.

Бюджетування, виступаючи одним з ефективних інструментів ефективного управління інтегрованими фор-

муваннями, сприяє узгодженню основних інтересів кожної з компаній, що входить до складу інтегрованого формування, та визначає способи їх забезпечення.

Складна організаційна структура та особливості фінансово-господарської діяльності інтегрованих компаній визначають специфічні риси даної системи для даних суб'єктів.

Система бюджетів будується як у цілому по інтеграційному утворенню через формування консолідованого бюджету, так і в окремих структурних підрозділах:

- наявність стадії виробництва, яка визначає специфіку фінансового та інвестиційного циклів, у зв'язку з чим ускладнюється процес планування витрат і окупності інвестицій в аграрному виробництві в порівнянні з іншими галузями економіки;
- фрагментарний характер бюджетного планування;
- нестабільність сільськогосподарського виробництва, бюджетам інтеграційного агропромислового формування властиві постійні коригування, викликані впливом природно-кліматичних факторів;
- обмеженість фінансових і трудових ресурсів;
- територіальна розкиданість об'єктів бюджетного планування;
- інтеграційні формування мають складну організаційно-виробничу структуру, в результаті чого можуть виникнути труднощі з веденням бухгалтерського та управлінського обліку та їх сумісності;
- відсутність економічно обґрунтованих нормативів при складанні бюджетів викликає прагнення внутрішніх підрозділів інтеграційного формування залучити більше ресурсів, ніж це реально потрібно [251, с. 59].

Серед проблем сучасної системи бюджетування в інтегрованих компаніях, на які варто звернути увагу, насамперед формування єдиної облікової політики. Лише за умов застосування єдиного плану рахунків та облікових підходів існуватиме можливість порівняльності інформації, формування консолідованої звітності та здійснення ефективної контрольної-аналітичної роботи.

В рамках бюджетування на підприємстві доцільно насамперед виокремити окремі бізнес-процеси та їх структуру, які впливатимуть на якість бюджетування, з'ясувати організаційно-технологічні особливості, стандартизувати облікові дані з метою їх подальшого використання, здійснити розподіл функцій, прав та відповідальності конкретних осіб за результати діяльності, розробити стандартні аналітичні форми.

Перед вітчизняними підприємствами бурякоцукрової галузі стоїть ряд завдань, зокрема: використання нових інтенсивних технологій вирощування цукрових буряків, підвищення якості коренеплодів та виходу цукру, мінімізація витрат на виробництво продукції та підвищення її рентабельності, раціональне споживання ресурсів та програми енергозбереження; вдосконалення системи логістики тощо. Для реалізації цих та інших напрямків підвищення ефективності функціонування бурякоцукрових підприємств

як складових у системі бурякоцукрового підкомплексу дієвим є використання системи бюджетування, яка дозволить управляти фінансовими ресурсами з метою забезпечення технологічного розвитку даних підприємств та стабільне постачання цукрових буряків для подальшої переробки та виготовлення цукру.

Сезонність галузі та вплив погодного фактора насамперед матимуть вплив на формування бюджету продажів. Одночасно при формуванні показника продажу цукрових буряків варто пам'ятати і про те, що цукровий буряк легко піддається підморожуванню та іншим механічним пошкодженням за неналежних умов його зберігання. Тому варто планувати обсяги реалізації на нетривалий період збирання цукрових буряків, починаючи з середини вересня.

Для бурякоцукрової підприємства бюджет продажу визначає обсяг реалізації цукрових буряків і формує основу для складання інших бюджетів. Таким чином, розробляючи бюджет на сезон збирання, доцільно його розбивати на декади, що відповідно забезпечить ефективність контролю за обсягами реалізації у натуральному та вартісному вимірі. Показники бюджету можуть деталізуватися не лише за видом продукції, що реалізується, а й за групами покупців та ринками збуту (каналами реалізації). У такому випадку бюджет продажу базується на даних договорів на поставку та переробку продукції цукрових буряків.

Використання давальницької схеми також має вплив на формування показників бюджету продажу. Відповідно варто планувати кількість продажу цукрового буряку та кількість цукрового буряку, який буде використано як оплата послуг переробки. Показники бюджетів формуються з використанням розрахунково-аналітичних методичних прийомів, а також даних бухгалтерських документів та звітності з урахуванням умов укладених договорів на бюджетний період.

Бюджет виробництва формується з урахуванням прогнозних показників посівних площ та урожайності цукрових буряків (табл. 1).

Особливість формування бюджету виробництва насамперед полягає в тому, що продукція буде отримуватись протягом нетривалого часу і одразу ж реалізовуватись.

Розробка бюджету виробництва та витрат, що понесені для виробництва цукрових буряків, має ґрунтуватися на даних технологічної карти. Важливо планувати не лише обсяг виробництва основної продукції – цукрових буряків, а й побічної.

Бюджет виробництва визначає базу для розробки бюджету матеріальних витрат, витрат на оплату праці та інших прямих витрат.

При вирощуванні цукрових буряків прямими матеріальними витратами є витрати на насіння, добрива, засоби захисту рослин. Цукрові буряки досить вибагливі до системи удобрення, тому раціонально підібрана і науково обґрунтована система удобрення є передумовою не лише високого врожаю, а й підвищення економічної ефективності вирощування даної культури. Науковці рекомендують фосфорно-калійні добрива вносити під основний обробі-

Бюджет виробництва цукрових буряків підприємства на рік

Показник	Місяці					Усього за рік
	вересень		жовтень			
	15-20	21-30	01-10	11-20	21-31	
Обсяг виробництва цукрових буряків, ц	2500	5000	25000	15000	2500	50000
Посівна площа, га	110					
Площа загиблих посівів, га	10					
Зібрана площа, га	5	10	50	30	5	100
Середня урожайність, ц/га	500					
Вихід гички, т	900					

Джерело: авторська розробка

ток ґрунту у кількості 80–90 % науково обґрунтованої норми. Для боротьби з бур'янами доцільно використовувати гербіциди по сходах. У кінці червня доцільно проводити профілактичні обробки посівів цукрових буряків проти церкоспорозу.

За умов застосування сучасних технологій органічним добривом може слугувати солома, яку залишають на полі після збирання зернових.

При плануванні витрат на засоби захисту рослин важливо враховувати розроблену схему захисту цукрових буряків від бур'янів і хвороб, вивчити структуру забур'яненості посівів тими чи іншими бур'янами та дію на них гербіцидів, що дасть можливість оптимально спланувати строки, норми та способи їх застосування.

При формуванні бюджету витрат на насіння необхідно враховувати строки висіву та норму висіву. Для забезпечення високого показника схожості необхідна значна кількість вологи. Тому необхідно враховувати рівень вологи при плануванні строків посіву також для забезпечення не лише високої схожості, а й показника урожайності у майбутньому. Оптимальними строками в зоні лісостепу є квітень-перші дні травня, на що має вплив також температурний режим.

Проведення комплексу агротехнічних заходів є необхідним для забезпечення високої схожості, уникнення загибелі, формування оптимальної густоти рослин, знищення бур'янів та шкідників та створення інших сприятливих умов для нормального росту і розвитку рослини. Операції по підготовці ґрунту до посіву може проводитися починаючи з осені. Також можуть проводитися за необхідності заходи щодо снігозатримання. Навесні проводять передпосівну обробку ґрунту.

Відповідно для реалізації даних заходів насамперед необхідні паливно-мастильні матеріали, а також за необхідності залучення власного автотранспорту чи надання послуг зі сторони.

При формуванні бюджетних показників для окремих елементів виробничих витрат важливо їх розмежувати між витратами поточного року (ВГР), витратами минуло-

го року під урожай майбутніх років (ВМНР) та витратами поточного року під урожай майбутніх років (ВМР). Таким чином, специфіка понесення витрат на вирощування цукрових буряків вимагатиме в системі бюджетування планування витрат не лише в розрізі місяців року, а й більш укрупнено за калькуляційними періодами.

Дані бюджету матеріальних витрат у частині витрат поточного періоду можуть слугувати основою для планування закупівлі цих матеріалів.

Наступним етапом є розробка бюджету прямих витрат на оплату праці. При вирощуванні цукрових буряків за умов застосування сучасної технології ручна праця майже відсутня. При цьому постає необхідність використання більш високого класу працівників, що здійснюють управління сільськогосподарською технікою.

Технологічною картою передбачено кількість трактористів та працівників для виконання ручних робіт з відповідними розрядами. Важливо при плануванні витрат на оплату праці враховувати зміни сум мінімальної оплати праці, відповідно до яких розраховуватимуться на підприємстві тарифні ставки.

При формуванні прямих витрат на оплату праці варто враховувати витрати на оплату праці, які можуть бути передбачені у системі преміювання по підприємству за виконання бюджетних показників, оскільки вони будуть враховуватися відповідно як додаткова сума оплати праці.

До бюджету інших прямих витрат на вирощування цукрових буряків відносять прямі витрати, що не включені до попередніх бюджетів. Це витрати на амортизацію і знос основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів; витрати на ремонт необоротних активів, інші прямі витрати.

Виробнича собівартість продукції цукрових буряків відповідно складається з прямих витрат та розподілених загальногосподарських витрат.

Після визначення всіх прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці та інших витрат можемо розрахувати бюджет виробничих витрат та собівартості продукції (табл. 2).

Таблиця 2

Зведений бюджет виробничих витрат та собівартості цукрових буряків

Показник бюджету	Місяці року												Усього за рік			
	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	ВПР	ВМР		
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1																
Витрати на оплату праці, грн	0,00	0,00	1294,27	3469,55	4446,55	393,42	393,42	393,42	537,86	1255,00	15447,96	0,00	0,00	12183,49	15447,96	
Відрахування на соціальні заходи, грн	0,00	0,00	481,34	1290,33	1653,67	146,31	146,31	146,31	200,03	466,73	5745,10	0,00	0,00	4531,04	5745,10	
Витрати на насіння, грн	0,00	0,00	0,00	40000,00	5000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	45000,00	0,00	
Витрати на засоби захисту рослин, грн	0,00	0,00	0,00	0,00	22500,00	31680,00	33000,00	18000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	105180,00	0,00	
Витрати на добрива, грн	0,00	0,00	264750,00	49000,00	64500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	262000,00	0,00	0,00	378250,00	262000,00	
Витрати на паливно-мастильні матеріали, грн	0,00	0,00	14976,00	7053,00	11910,00	1879,00	1708,00	1820,00	5900,00	35614,00	133069,00	0,00	0,00	80860,00	133069,00	
Витрати на роботи та послуги допоміжних виробництв, грн	0,00	0,00	16917,00	10784,00	11386,00	6168,00	6617,00	4621,00	1670,00	681,00	8792,00	0,00	0,00	58844,00	8792,00	
Витрати на роботи та послуги сторонніх організацій, грн	0,00	0,00	0,00	9245,00	8256,00	6586,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	24087,00	0,00	
Амортизація необоротних активів, грн	0,00	0,00	776,17	329,69	571,81	77,9	77,9	77,9	583	1361	6144,34	0,00	0,00	3855,37	6144,34	
Витрати на ремонт необоротних активів, грн	0,00	0,00	776,17	329,69	571,81	77,9	77,9	77,9	583	1361	6144,34	0,00	0,00	3855,37	6144,34	

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Інші прямі витрати, тис. грн	0,00	0,00	606,62	1286,83	685,94	133,53	133,53	133,53	71	165	1784,43	0,00	0,00	3215,98	1784,43
Витрати минулого року під урожай поточного року														398546,25	439127,17
Загальновиробничі витрати, грн														12680,00	
Всього витрат, грн	0	0	300578	122788	131482	47142	42154	25270	9545	40904	439127	0	0	1131088	
Нормативно-розрахункова вартість 1 ц гички, грн														50	
Бюджетна кількість одержаної гички цукрових буряків, ц														90	
Вартість одержаної гички, грн														4500	
Бюджетна кількість одержаного урожаю цукрових буряків, ц														50000	
Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків, грн														22,53	

Джерело: авторська розробка

Зведений бюджет виробничих витрат та собівартості продукції цукрових буряків побудовано так, щоб окремий бюджет одного з видів витрат був однією зі статей цього бюджету. Окрім того, ми також окремо враховуємо витрати минулого року під урожай поточного року. В результаті формування бюджету ми отримуємо планові показники виробничої собівартості продукції.

При формуванні бюджету виробничих витрат на виробництво цукрових буряків варто пам'ятати, що загально-виробничі витрати розподіляються відповідно до обраної бази розподілу. Базою розподілу може при цьому слугувати сума прямих витрат (без насіння).

Для визначення величини повної собівартості необхідна розробка бюджетів адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності. Дослідження показують, що планування даних величин необхідно здійснювати з урахуванням показників попереднього року з відповідним їх коригуванням на величину індексу інфляції та інших кон'юнктурних чинників.

Важливим етапом при формуванні та виконанні бюджетів є контроль за їх виконанням, який передбачає виявлення відхилень, з'ясування причин цього, резервів зниження витрат чи максимізації доходів, розробку заходів щодо оптимізації бюджетних показників та врахування факторів ризику при майбутньому бюджетному плануванні.

Розглядаючи бюджетування як форму контролю для здійснення ефективного управління виробництвом цукрових буряків, необхідно орієнтуватись на сучасні концепції контролю. Сучасна концепція інтегрованого контролю COSO-ERM орієнтована на ризики [8]. У ролі стандарту виступає рівень ризику, який є прийнятним для підприємства, перевірка рівня решти ризиків проходить постійно і невіддільно від основної діяльності підприємства, а у випадку виявлення відхилень від стандартного рівня корегування підлягає саме той бізнес-процес, контролі якого не забезпечують пом'якшення дії даного ризику. Таким чином, здійснення окремих видів контролю не обов'язково зосереджувати в руках окремого підрозділу. Достатньо розподілити відповідальність між окремими підрозділами, тобто в перелік їх функцій внести окремі дії по здійсненню контрольних функцій. При цьому інформація є основою для спілкування (комунікації), що дозволить співробітникам ефективно виконувати свої обов'язки [9, с. 38]. Моніторинг системи внутрішнього контролю за Моделлю COSO-ERM визначає рівень переконливості інформації, тобто її відповідність та достатність, на підставі чого керівник може

вжити адекватних заходів у певній ділянці ризику і забезпечити подальшу ефективність внутрішнього контролю на підприємстві [12, с. 56].

Ризиковість сільськогосподарського виробництва обумовлена багатьма факторами. Врахування ризиків при розробці бюджетів для суб'єктів господарювання, що функціонують в нестабільному економічному середовищі, є надзвичайно актуальним, що дає можливість прорахувати альтернативні варіанти та результати кожного з них.

При розробці прогнозного бюджету витрат і доходів варто враховувати ризик недоотримання чи втрати доходів, перевищення затратної частини, що може призвести до зниження показника прибутку чи навіть отримання збитку.

Відповідно Кузьмін О.Є і Мельник О.Г. запропонували наступний алгоритм врахування ризиків про розробці бюджетів [3, с. 132–135]:

1. Виявлення усіх потенційних ризиків та їх ідентифікація з метою формування інформаційної бази для подальшого оцінювання впливу ризиків.
2. Оцінювання впливу ризиків на бюджетні показники.
3. Вибір оптимального варіанту бюджету з урахуванням впливу потенційних ризиків
4. Підбір та застосування відповідних методів управління ризиками.

Захаров Р., Калюкін А., Самочкін В., Тимофеева О. розглядають ряд показників, за допомогою яких визначатимуться оптимальні бюджети з ряду можливих варіантів: ймовірність невиконання бюджетів, міра ризику, вартісна оцінка можливих втрат [4]. Ми погоджуємось з науковцями, що врахування ризиків при розробці та контролі виконання бюджетів є важливим фактором. Адже це дасть можливість більш гнучко формувати бюджетні показники.

Висновок. Отже, застосування бюджетування в сільському господарстві повинно враховувати специфіку функціонування підприємств даної галузі та сприяти прийняттю оперативних і альтернативних управлінських рішень. Одним з пріоритетних завдань бюджетування як інструменту управління є передбачення несприятливих ситуацій до їх виникнення, що відповідно дає можливість знаходити шляхи попередження та мінімізації їх негативних наслідків. Впровадження методики бюджетування в управлінні процесами виробництва цукрових буряків дозволить ефективно поєднати матеріальні, трудові та грошові ресурси для досягнення оперативних і стратегічних цілей підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Білик М. Д. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання: навч. посіб. / М. Д. Білик. – К.: КНЕУ, 2013. – 689 с.
2. Добровольский Е. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровко, Е. Глухов, Е. Бреслав. – СПб.: Питер, 2005. – 448 с.

REFERENCES

- Bilyk, M. D. Budgeting business entities [Budgeting business entities]. Kyiv: KNEU, 2013.
- Brimson, J. A., Antos, J., and Collins, J. Driving Value Using Activity-Based Budgeting New York: John Wiley, 1999.

3. Кузьмін О. Є. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади: Монографія / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К.: Кондор, 2007. – 234 с.
 4. Самочкин В. Н. Учет риска при принятии управленческих решений на этапе формирования бюджета / В. Н. Самочкин, О. А. Тимофеева, А. А. Калюкин, Р. А. Захаров // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mevriz.ru/articles/2000/3/865.html>
 5. Терновых В. К. Формирование бюджетного планирования в интегрированных объединениях АПК / В. К. Терновых, А. А. Плякина // Вестник Воронежского государственного университета. – 2010. – № 3. – с. 58 – 62.
 6. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования/ В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 464 с.
 7. Brimson James A., Antos John., Collins Jay Driving Value Using Activity-Based Budgeting – New York: John Wiley, 1999. – 288 p.
 8. Enterprise Risk Management – Integrated Framework / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [Electronic resource]. – NY, September 2004. – Mode of access : <http://www.coso.org>
 9. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector [Electronic resource]. – Mode of access : [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTO-SAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTO-SAI_GOV_9100_E.pdf)
 10. Internal Control – Integrated Framework / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [Electronic resource]. – NY, 1992. – Mode of access : <http://www.coso.org>
 11. Jeremy Hope, Robin Fraser Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap Harvard Business Press, 2003 – 232 p.
 12. Tsay B.-Yi. Designing an Internal Control Assessment Program Using COSO's Guidance on Monitoring / Bor-Yi Tsay // The CPA Journal. – 2010. – May. – P. 52–57.
- Dobrovolskiy, E., Karabanov, B., and Borovko, P. Biudzhetrovanie: shag za shagom [Budgeting: step by step]. St. Petersburg: Piter, 2005.
- “Enterprise Risk Management – Integrated Framework” <http://www.coso.org>.
- “Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector” [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTO-SAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTO-SAI_GOV_9100_E.pdf).
- Hope, J., and Fraser, R. Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance: Trap Harvard Business Press, 2003.
- “Internal Control – Integrated Framework / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)” <http://www.coso.org>
- Kuzmin, O. I.E., and Melnyk, O. H. Biudzhetuвання v systemi upravlinnia orhanizatsiiei: teoretychni ta prykladni zasady [Budgeting in the management of the organization: theoretical and applied principles]. Kyiv: Kondor, 2007.
- Khrutskiy, V. E., and amaiunov, V. V. Vnutrifirmennoe biudzhetrovanie: Nastolnaia kniga po postanovke finansovogo planirovaniia [Intra-budgeting: Handbook statement of financial planning]. Moscow: Finansy i statistika, 2008.
- Samochkin, V. N., Timofeeva, O. A., and Kaliukin, A. A. “Uchet riska pri priniatii upravlencheskikh resheniy na etape formirovaniia biudzheta” [Accounting for risk management decisions at the stage of the budget]. <http://www.mevriz.ru/articles/2000/3/865.html>.
- Ternovykh, V. K., and Pliakina, A. A. “Formirovanie biudzhethnogo planirovaniia v integrirovannykh obedineniakh APK” [Formation of budget planning in integrated agribusiness associations]. Vestnik VGU, no. 3 (2010): 58-62.
- Tsay, B. – Yi. “Designing an Internal Control Assessment Program Using COSO's Guidance on Monitoring” The CPA Journal (2010): 52-57.