

9. *Coase R. H.* Comment. Contract Economics. — Cambridge: Blackwell Publishers, 1992.

10. *Норт Д.* Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт; пер. з англ. — К.: Основи, 2000. — 198 с.

11. *Alchian A.* Economic Forces at Work. With an Introduction by R. Coase. — Indianapolis: Liberty Press, 1977. — 523 p.

12. *Stigler J. J.* The Economics of Information // Journal of Political Economy. — 1961. — Vol. 69 № 3. — P. 496 — 540.

13. *Jensen M. C. Meckling W.H.* Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure // Journal of Financial Economics. — 1976. — Vol. 3. — № 4.

14. *Радаев В. В.* Деформация правил и уход от налогов в российской хозяйственной деятельности / В. В. Радаев // Вопросы экономики. — 2001. — № 6. — С. 60—79.

Стаття надійшла до редакції 10.06.2013 р.

УДК 657

Осмятченко В. О.,

д.е.н., професор,

Комаров К. С.,

аспірант,

кафедра обліку в кредитних і

бюджетних установах та економічного аналізу,

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МОДЕЛЮВАННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ ЗАТРАТ ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ В СТРУКТУРІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

V. O. Osmyatchenko,

doctor of science, professor

«Kyiv National Economic University named
after Vadym Hetman»

K. S. Komarov,

postgraduate student

«Kyiv National Economic University named
after Vadym Hetman»

BUDGETING SIMULATION OF EXPENSES TRADE ENTERPRISES IN STRUCTURE MANAGEMENT ACCOUNTING

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена дослідженню моделі бюджетування затрат торговельних підприємств. Уточнена відмінність між поняття-

ми «Витрати», «Валові витрати» та «Затрати». Досліджено відмінність між плануванням, прогнозуванням і бюджетуванням. Визначено роль бюджетування у бізнесовій діяльності підприємств торгівлі та етапи створення бюджетів окремих видів затрат.

КЛЮЧОВІ СЛОВА. Моделювання, бюджетування, затрати торговельних підприємств, витрати, управлінський облік, валові витрати.

ANNOTATION. The Article denoted study to models of process of budgeting trade enterprise's expenses. The Article elaborated difference between «Expenses», «Gross expenses» and «Expenses». The Article is exploring difference between planning, forecasting and budgeting. The Article is exploring certain role of budgeting in business activity trade enterprise and stages of the creation budget separate type of the expenses.

KEYWORDS. Models, expenses, trade enterprises, management accounting, gross expenses, budgeting.

Актуальність дослідження. Основоположний принцип ведення бізнесу — затрати не повинні перевищували отримуваних доходів або вигод від здійснення звичайної діяльності. Тому тема затрат та побудова моделі їх бюджетування є актуальною для суб'єктів господарювання. Інформація про затрати важлива для будь-якого підприємства, з метою якісного і своєчасного управління ними та складання звітності. Інформацію про затрати використовують для прийняття рішень як зовнішні користувачі, так і внутрішні.

Мета написання статті — окреслити шляхи побудови оптимальної моделі бюджетування затрат звичайної діяльності підприємств торгівлі.

Об'єкт дослідження — модель бюджетування затрат звичайної діяльності підприємств торгівлі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження окресленої проблематики проводилося багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими, зокрема Л. В. Нападовською, А. Д. Чендлером, С. Г. Беляєвим.

Визначення невирішених питань. Відповідно до проведеного аналізу раніше невирішених питань виокремлено такі завдання дослідження:

1. З'ясувати співвідношення об'єктів витрати, затрати та валові витрати.
2. Дослідити відмінність між плануванням, нормуванням і бюджетуванням затрат.
3. Надати характеристику оптимальної моделі бюджетування затрат звичайної діяльності підприємств торгівлі.

Викладення основного матеріалу. Моделювання в широкому сенсі — це особливий пізнавальний процес, метод теоретичного та практичного опосередкованого пізнання, коли суб'єкт замість безпосереднього об'єкта пізнання вибирає чи створює схожий із ним допоміжний об'єкт-замісник (модель), досліджує його, а здобуту інформацію переносить на реальний предмет вивчення. Отже, моделювання — це процес створення та дослідження моделі, а модель — засіб, форма наукового пізнання.

Модель бюджетування визначає порядок і схему розрахунків усіх показників бюджетних форм, прийнятих на підприємстві. Під час розробки моделі бюджетування необхідно враховувати основні обмежуючі чинники, які впливають на бізнес підприємства, а саме: цілі розробки фінансової моделі, наявні обмеження, стратегії розвитку підприємства. Організація заходів моделі бюджетування така:

- 1) визначення джерел інформації, необхідних для виконання розрахунків показників по підприємству і його структурним підрозділам;
- 2) створення інформаційної моделі формування планової інформації;
- 3) побудова інформаційної моделі формування фактичної інформації.

Джерелами для формування моделі бюджетування затрат є специфічне для підприємств торгівлі інформаційне забезпечення, що надходить з відповідної системи, яка складається з таких підсистем: інформації про зовнішнє середовище; інформації про внутрішнє середовище; фактична і планова інформація про виконання бюджетів попередніх періодів.

Варто відмітити, що система інформаційного забезпечення — це сукупність споживачів і творців інформаційних потоків, які містять необхідну інформацію, що враховує об'єктивні потреби споживачів, а також спеціалізованих інформаційних підрозділів, які забезпечують зв'язок між споживачами інформації, її зберігання, пошук, відбір і надання споживачам. Таким чином, інформаційне забезпечення представляє собою процес задоволення інформаційних запитів, який складається з неперервної підготовки і видачі обліково-контрольної інформації споживачам у відповідності з їх запитами.

Для побудови моделі бюджетування затрат необхідно визначити основні відмінності понять, які використовують у системі обліку, тобто «Витрати», «Валові витрати» та «Затрати». Вони є тотожними, але все ж таки різниця є, і полягає в тому, що ці поняття використовуються в трьох різних сферах обліку — фінан-

совому, податковому та управлінському. Повну відповідь можна знайти у національних і міжнародних нормативних актах.

Якщо брати систему бухгалтерського обліку, то тут витратами виступають або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Дане визначення дає національний стандарт бухгалтерського обліку № 16 [3].

У податковому обліку, що регулюється Податковим кодексом України, поняття «Валові витрати» — це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів(робіт, послуг), які придбаються таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності [4].

Поняття «Затрати» використовується в системі управлінського обліку і означає вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів [9].

Розглядаючи затрати як елемент управлінського обліку слід відмітити, що для отримання вигод від звичайної діяльності, управлінці повинні постійно займатися процесом оптимізації затрат на підприємстві, для проведення якого потрібно перш за все визначитись із самою суттю даного процесу, навіщо його проводити і як розумно скласти бюджети затрат звичайної діяльності торговельного підприємства. Необхідно зазначити, що звичайна діяльність — це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її проведення.

Сучасна система процесу бюджетування полягає у складанні стратегічних планів (на 5 років і більше) і поточних планів (1 рік). Планування ґрунтується на економіко-математичному моделюванні. Цей спосіб уможливує знайдення кількісного вираження взаємозв'язків між фінансовими показниками та факторами, які їх визначають.

Під час розробки планів кожне підприємство ставить перед собою певні цілі. Нестача інформації, а інколи й засобів її швидкої обробки ускладнює формування цілей. Одночасно з цільовою постановкою підприємство визначає можливу сферу застосування капіталу, тобто географічну арену і диверсифікацію виробництва з метою розширення збуту товарів і послуг, нові ринки для придбання сировини, різноманітних інших матеріалів, машин та

устаткування, ліцензій, крім того, лізингові операції, які передбачається здійснити, на основі визначення мети, сфери прикладання, поставлених завдань розробляється стратегія корпорації. Проте саме трактування стратегії різноманітні. Науковець А. Чендлер (США) вважає, що «Стратегія — це визначення основних довгострокових цілей і завдань підприємства, прийняття курсу дій і розподіл ресурсів, необхідних для виконання поставлених цілей» [8].

Стратегічне планування в корпораціях розглядається економістами з різних точок зору [5—8].

По-перше, як одна із функцій управління; по-друге, як вибір із кількох варіантів в умовах невизначеності ризику; по-третє, як поведінка юридичної особи — корпорації під впливом невизначеності зовнішнього середовища й особливостей розвитку внутрішніх факторів. Планування розглядається американськими економістами як важливий засіб у здійсненні стратегії [7, 8]. Планування являє собою розробку деталізованого розпорядку дії на наступний період для впровадження стратегії.

Звісно, для оптимізації затрат є поняття нормування затрат, що означає тільки встановлення норм, тобто певний, визначений ліміт затрат, які підприємства запланувало витратити на здійснення господарської операції.

Для ефективного функціонування підприємства необхідно контролювати всі надходження та затрати. Саме тому всі підприємства інтенсивно впроваджують систему управлінського обліку та бюджетування, як його елементу.

Сучасна система бюджетування заснована на розробці і контролі виконання цілої низки взаємозв'язаних бюджетів. В умовах сьогодення багато вітчизняних і зарубіжних вчених приводять дослідження в даній сфері і саме тому не існує єдиного визначення поняття бюджет. Деякі з них наведено у табл. 1.

Найудалішим і найточнішим є визначення бюджету як попередній кошторис, який перед початком планового періоду дає інформацію про очікувані надходження і видатки, рух капіталу та всі результати ділової активності підприємства.

Бюджет може складатися у формі заданих показників, яких слід дотримуватися у плановому періоді. Наприклад, для підприємства в цілому чи окремого структурного підрозділу доводиться бюджет, якого він повинен дотримуватися. Конкретні джерела покриття затрат при цьому не вказуються. Досить часто бюджет складається у формі каталогу заходів, які слід здійснити в плановому періоді; при цьому заводиться обсяг коштів, які виділені для реалізації цих заходів. Водночас є тип бюджетів, у яких по-

ряд з напрямками використання ресурсів відображаються джерела покриття затрат.

Таблиця 1

№	Визначення	Джерело
1	Бюджет (від стар. Нормандського budget — кошик) — це стратегічний фінансовий план, який може готуватись як на рік, так і на квартал або місяць [11]	www.rada.gov.ua
2	Бюджет — це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення функцій, які здійснюються органами державної влади України, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду [1]	Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (Редакція станом на 11.08.2013)
3	Бюджет — короткотривалий план, в якому відображається алокація (розподіл) ресурсів [7 с. 182]	<i>Chandler A. D. Strategy and Structure.</i> — Boston, 1961. — 351 с.
4	Бюджет — кількісний вираз плану, інструмент контролю та координації його виконання [10]	www.minfin.gov.ua
5	Бюджет — це попередній кошторис, який перед початком планового періоду дає інформацію по очікувані надходження і видатки, рух капіталу та всі результати ділової активності підприємства [2, с. 285]	<i>Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерський учт.</i> — К., 1998. — 377 с.
6	Бюджет — кошторис доходів і видатків фірми [5]	Теория и практика анти кризисного управления / Под ред. С. Г. Беляева и В. И. Кошкина. — М.: Закон и право, 1996. — 339 с.

Бюджет стає частиною не просто бухгалтерського обліку, але і системи управлінського контролю, оскільки фактичні результати порівнюють із бюджетними для вживання необхідних заходів у майбутньому. Самий же процес складання бюджетів і контролю за їх виконанням отримав назву — бюджетування.

До основних характеристик бюджетування можна віднести:

- ❖ короткостроковість (до одного року);
- ❖ внутрішню спрямованість;
- ❖ високий рівень конкретизації;
- ❖ тісний взаємозв'язок з контролем та аналізом відхилень.

Основними функціями бюджетування вважаються [5, 6]:

1) регулювання фінансових компетенцій, тобто визначення потреби у фінансових ресурсах, необхідних для досягнення поставлених цілей окремими підрозділами;

2) прогнозування в бюджетах знаходять свій фінансовий вираз майбутні операції підприємства;

3) координації (наявні та мобілізовані фінансові ресурси повинні спрямовуватися на досягнення цілей, визначених у стратегії розвитку підприємства);

4) мотивації (виконання бюджетних показників є критерієм ефективності діяльності окремих осіб, структурних підприємств тощо).

Бюджети торговельних підприємств можуть бути складені для підприємства загалом, для структурних підрозділів. Бюджети підрозділів зводять в основний (зведений) бюджет, який складається з операційних бюджетів і фінансових бюджетів. Таким чином, операційний бюджет — це сукупність бюджетів, затрат і доходів, які забезпечують складання бюджету прибутку. До операційних бюджетів затрат належать: бюджет закупок — конкретизує затрати на закупівлю товарів, необхідних для реалізації планів; бюджет затрат на збут; бюджет адміністративних затрат; трудовий бюджет — веде облік прямих затрат праці, які неминучі при організації запланованих видів діяльності; бюджет затрат структурних підрозділів.

Необхідною передумовою успішного бюджетування на підприємстві є ефективно діюча система обліку, звітності та збору інформації. Для складання бюджетів кожному відповідальному підрозділу чи працівникові доводять спеціальні табличні форми, в яких у розрізі окремих періодів і позицій зазначається характер показників чи іншої інформації, яку слід представити.

Поточне планування та бюджетування є характерною рисою управління, що базується на контролі та управлінні «за відхиленнями». Загальними рисами поточного планування та бюджетування є їхній короткостроковий характер (на один рік) і внутрішня спрямованість без урахування зовнішніх умов функціонування підприємства: ринків, конкуренції, стану економіки, демографії тощо. Це їхній основний недолік, що не дає змоги забезпечувати надійний розвиток фірми.

Головна ціль бюджетування в підприємствах торгівлі — підвищення їх ринкової вартості. Бюджетування в торгівлі здійснюється з урахуванням наступних принципів: системність та інтегрованість бюджетів; обґрунтованість економічних показників; регламентація процедур; деталізація бюджетних показників; гнучкість; безперервність; економічна доцільність; узгодженість цілей стратегічного економічного розвитку із цілями, що реалізуються в системі бюджетування; прозорість; автоматизація;

побудова бюджетування на основі вимог бухгалтерського обліку; проведення аналізу відхилень показників бюджетів від фактичних.

Оптимальна модель бюджетування затрат звичайної діяльності торговельних підприємств базується на формуванні бюджету закупок, бюджету затрат на збут та адміністративних затрат, а також трудовий бюджет. Будова такої моделі ґрунтується на принципах повноти, координації, централізації та спеціалізації бюджетів затрат. Це дозволить створити модель складання бюджетів затрат звичайної діяльності торговельних підприємств (рис. 1).



Рис. 1. Послідовність складання бюджетів затрат звичайної діяльності торговельних підприємств

Висновки. Результати дослідження показали, що система бюджетування є основою ефективного функціонування підприємства торгівлі та передумовою оптимізації затрат звичайної діяльності. Доведено, що підприємства торгівлі мають певні особливості діяльності, які необхідно враховувати при побудові моделі бюджетування затрат. У статті було надано позитивну оцінку перспектив впровадження бюджетування в управлінські системи торговельних підприємств, адже найцінніше, що дає підприємству бюджетування — це координація всіх сторін діяльності на досягнення кінцевого результату і, як наслідок, підвищення ефектив-

ності та фінансової стійкості. Обґрунтовано необхідність врахування системою бюджетування стратегічних цілей підприємства та об'єднання торгівлі, що забезпечується за допомогою новітнього підходу, який полягає в інтеграції бюджетування з системою збалансованих показників (забезпечує системність врахування показників, які відображають стратегію розвитку підприємства) та системою менеджменту якості (забезпечує врахування таких напрямків стимулюючого впливу на господарську систему: відповідальність керівництва; загальне керівництво ресурсами; реалізація товарів; вимірювання, аналіз, покращення). Доведено, що підприємства торгівлі мають певні особливості діяльності, які необхідно враховувати при побудові моделі бюджетування затрат.

Література

1. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (Редакція станом на 11.08.2013) / Верховна Рада України. — Офіц. вид. — К.: Парлам.
2. *Голов С. Ф.* Управленческий бухгалтерський учет. — К., 1998. — 377 с.
3. П(С)БО 16 «Витрати» від 19.01.2000 № 27/4248 (Редакція станом на 09.08.2013) / Верховна Рада України. — Офіц. вид. — К.: Парлам.
4. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. — Офіц. вид. — К.: Парлам.
5. *Беляев С. Г.* Теория и практика антикризисного управления / Под ред. С.Г. Беляева и В.И. Кошкина. — М.: Закон и право, 1996. — 339 с.
6. *Терещенко О. О.* Фінансова санація та банкрутство підприємства: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2000. — 412 с.
7. *Chandler A. D.* Strategy and Structure. — Boston, 1961. — 351 с.
8. *Chandler A. D.* Strategy and Structure Cambridge (MASS). 1962. — 512 с.
9. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Навч. посіб. — К.: КНТЕУ, 2010.
10. www.minfin.gov.ua
11. www.rada.gov.ua

Reference

1. Byudjetnyy kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 № 2456-VI (Redakciya stanom na 11.08.2013)/ Verhovna Rada Ukrainy. — Ofic. vud.- K.: Parlam.
2. *Golov S. F.* Upravlencheskiy buhgalterskiy uchet. — K., 1998. — 377 s.
3. P(S)BO 16 «Vutraty» vid 19.01.2000 № 27/4248(Redakciya stanom na 09.08.2013) / Verhovna Rada Ukrainy. — Ofic. vud. — K.: Parlam.

4. Podatkovyuy kodeks Ukrainu vid 02.12.2010 p № 2755-VI / Verhovna Rada Ukrainu. — Ofic. vud. — K.: Parlam.
5. Teoriya i praktika antikrizisnogo upravleniya / Pod red. S.G. Belaeva i V.I. Koshkina. — M. :Zakon i Pravo, 1996. -339 s.
6. *Tereshenko O. O.* Finansova sanaciya ta bankrutstvo pidpruemstva: Navch. posib. — K.: KNEU, 2000. — 412 s.
7. *Chandler A. D.* Strategy and Structure. — Boston, 1961. — 351 c.
8. *Chandler A. D.* Strategy and Structure Cambridge (MASS). 1962. — 512 c.
9. *Napadovska L. B.* Upravlinskiy oblik: Navch.posib. — K. : KNTEU, 2010
10. www.minfin.gov.ua
11. www.rada.gov.ua

Стаття надійшла до редакції 04.06.2013 р.

УДК 657.471:006.3/8

Строй Т. А.,
аспірантка кафедри бухгалтерського обліку

ГАРМОНІЗАЦІЯ ВИМОГ НАЦІОНАЛЬНИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ

T. Stroy,
PhD program's student of accounting department

HARMONIZATION OF THE REQUIREMENTS OF NATIONAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARTS OF PROVISIONS FOR LIABILITIES AND CHARGES

АНОТАЦІЯ. У роботі відображено основні аспекти формування і управління забезпеченнями майбутніх витрат і платежів відповідно до національної та міжнародної практики. Розглянуто відмінності національної та міжнародної системи обліку у контексті забезпечень майбутніх витрат. Запропоновано шляхи гармонізації формування забезпечень відповідно до вимог міжнародних стандартів.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: зобов'язання, забезпечення, майбутні події, невідомість, стандарти обліку.