

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

DOI: 10.31388/2519-884X2022-46-87-93

УДК 657.312.2

*Давидюк Т. В., д.е.н., професор
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»*

e-mail: tetiana.davydiuk@khpі.edu.ua

*Демчук О. М., к.е.н., доцент
Таврійський державний агротехнологічний університет імені Дмитра Моторного*

e-mail: olena.demchuk@tsatu.edu.ua

*Трачова Д. М., д.е.н., професор
Таврійський державний агротехнологічний університет імені Дмитра Моторного*

e-mail: daria.trachova@tsatu.edu.ua

ПОРЯДОК СТРУКТУРУВАННЯ БЮДЖЕТІВ ЯК СКЛАДОВА ТЕХНОЛОГІЇ БЮДЖЕТНОГО УПРАВЛІННЯ КОМПАНІЄЮ

Анотація. У статті проаналізовано варіанти структурування бюджету доходів та витрат підприємства, що забезпечує планування його фінансових результатів, формуючи різні сценарії ведення бізнесу для розробки заходів, що дозволяють знизити ризики. Серед варіантів структурування проаналізовано переваги та недоліки використання бухгалтерського підходу, обрання управлінського звіту про прибутки та збитки та експертного аналізу.

Ключові слова: управлінський облік, бюджетування, фінансова структура, центр відповідальності, бюджет доходів та витрат, структурування статей бюджету підприємства.

JEL code Classification M40

*Davydiuk T., Dr.Sc. (Accounting), Professor
National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute»*

e-mail: tetiana.davydiuk@khpі.edu.ua

*Demchuk O., Ph.D., Associate Professor
Dmytro Motornyi Tavria State Agrotechnological University*

e-mail: olena.demchuk@tsatu.edu.ua

*Trachova D., Dr.Sc. (Accounting), Professor
Dmytro Motornyi Tavria State Agrotechnological University*

e-mail: daria.trachova@tsatu.edu.ua

THE PROCEDURE FOR STRUCTURING BUDGETS AS A COM- PONENT OF THE COMPANY'S BUDGET MANAGEMENT TECHNOLOGY

Abstract. Among the budgets, the most important is the budget of income and expenses, which allows you to plan the target indicators of the company's activity, while forming various business scenarios and predicting financial results for each of them, taking into account possible risks. The purpose of writing the article is to research the content of the options for structuring the list of items of the budget of income and expenses of the enterprise existing in the practice of financial planning and to determine the rules for their selection, taking into account the information needs of the business, the requirements of the budgeting methodology and financial structure. You can structure a list of income and expense budget items using: 1) an accounting approach that involves using a list of expense and income items from an accounting guide to build an income and expense budget; 2) management's statement of profit and loss as a basis for the construction of a list of expense and income guides; 3) expert analysis, which involves the construction of a separate list of income and expense items specifically for the needs of the budgeting system, taking into account

all aspects of the enterprise's activity. The considered options for structuring the list of income and expenditure budget articles indicate that the choice of one of them will be determined by the information needs of the business, the requirements of the management accounting methodology of the enterprise and the formed financial structure. However, excessive detailing of items of income and expenses can lead to an increase in the time of entering information.

Key words: *managerial accounting, budgeting, financial structure, responsibility center, income and expenditure budget, structuring of enterprise budget articles.*

Постановка проблеми. Завдяки системі бюджетування кожна компанія може сформулювати, затвердити та виконати три найважливіших бюджети, а саме прогнозний баланс, бюджет доходів та витрат та бюджет руху грошових коштів. Основне завдання прогнозного балансу полягає у підвищенні ефективності використання наявних у компанії ресурсів, завдання бюджету руху грошових коштів – знати, який обсяг грошових коштів та коли знадобиться підприємству для досягнення поставлених на бюджетний рік цілей. Важливим серед бюджетів є саме бюджет доходів та витрат, який дозволяє планувати фінансові результати та цільові показники діяльності компанії, формуючи при цьому різні сценарії ведення бізнесу та прогнозуючи фінансові результати для кожного з них, враховуючи при цьому можливі ризики для розробки заходів, що дозволяють їх знизити.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Про доцільність впровадження системи бюджетування в діяльності підприємств зазначено в статті В.І. Куцика та І.В. Горбатюк. Авторами відмічено, що результати опитування 42 вітчизняних підприємств щодо формування основних бюджетних форм свідчать, що 50% опитаних відмітили про необхідність формування бюджету доходів та витрат [1]. В дослідженні Б.А. Засадного, А.В. Ткаченко запропоновано диференціацію цілей бюджетування залежно від пріоритетності цілей підприємства [2]. Бюджет доходів та витрат визначено як важливу складову системи бюджетування вітчизняних підприємств в публікації О.М. Чубки та І.В. Постернак [3]. Цікавими є дослідження зарубіжних фахівців щодо важливості застосування бюджетування компаніями Ісландії, Данії, Фінляндії, Норвегії та Швеції як важливого інструменту системи управлінського обліку [4] та щодо важливості

бюджетування та бюджетного контролю державних установ [5].

Формулювання цілей статті.

Метою написання статті є дослідження змісту існуючих у практиці фінансового планування варіантів структурування списку статей бюджету доходів та витрат та визначення правил їх обрання з врахуванням інформаційних потреб бізнесу, вимог методики бюджетування та фінансової структури підприємства.

Виклад основного матеріалу.

Система бюджетування є складовою плану реалізації місії підприємства, яку визначають власники на найближчі 5-10 років. Тобто щорічне планування показників діяльності підприємств, виражене в формі бюджетів, відображає стратегію діяльності компанії. Розробкою щорічних фінансових планів розвитку компаній займається топ-менеджмент, проте орієнтиром для цієї роботи виступають стратегічні цілі, досягнення яких заплановано генеральним директором компанії. Таким чином, планування показників бюджетів є по своїй суті інструментом перевірки можливостей компанії досягнути стратегічних цілей, поставлених власниками.

Важливе місце серед бюджетів для кожного підприємства займає бюджет доходів та витрат, але для коректного формування показників цього бюджету потрібно обрати порядок структурування статей доходів та витрат.

Структурувати список статей бюджету доходів та витрат можна використовуючи різні варіанти.

Перший варіант – це бухгалтерський підхід, що передбачає використання для побудови бюджету доходів та витрат списку статей витрат і доходів з бухгалтерського довідника, яким вже користується бухгалтерська служба підприємства (рисунок 1). За основу побудови таких довідників виступає бухгалтерський планрахунків, на яких відображаються доходи та витрати.

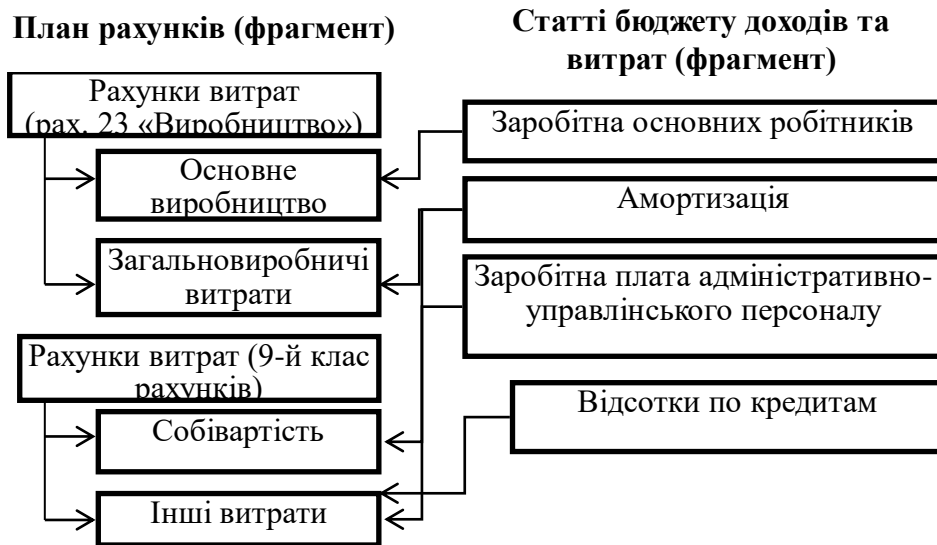


Рис. 1. Побудова структури бюджету доходів та витрат від плану бухгалтерських рахунків

Джерело: авторська розробка

Перевагами цього методу є відсутність додаткової роботи щодо побудови такого довідника статей доходів та витрат. Проте такий підхід має і певний недолік, адже існуюча в бухгалтерській системі класифікація статей доходів та витрат зручна для бухгалтерії, проте не завжди підходить для управлінського обліку та побудови системи бюджетування підприємств, яким можуть займатись менеджери компаній.

Погоджуємося з думкою Т.О. Ілляшенко, К.В. Ілляшенко та М.В. Скубенко, які відмічають: «Особливістю бюджетів (на відміну від форм бухгалтерської звітності) є те, що форми бюджетів не стандартизуються і визначаються цілями і об'єктами планування, характером і обсягами діяльності підприємства, його фінансовою і виробничою структурами» [6, с. 40].

Другий варіант передбачає обрання управлінського звіту про прибутки та збитки за основу побудови списку довідників доходів та витрат (рисунки 2). Цей метод є доволі результативним, проте складним, оскільки передбачає виконання таких кроків: 1) на основі ієрархії центрів

відповідальності побудувати структуру статей управлінського звіту про прибутки й збитки, який буде використовувати для цілей управлінського обліку та системи бюджетування.

Обрання цього варіанту обґрунтовано в статті В.А. Топило, оскільки автор зазначає, що «бюджет доходів та видатків формується на підставі інформації центрів фінансової відповідальності» [7, с. 85].

При цьому варіанті виділення основних груп статей доходів і витрат відбувається в три кроки:

1. Проаналізувати у фінансовій структурі центри доходів найнижчого рівня, оскільки доходи, які вони контролюють, утворюють перший і головний рядок управлінського звіту про прибутки й збитки, а саме статтю «Доходи від основної діяльності».

2. Проаналізувати розташовані у фінансовій структурі поруч із основними центрами доходів центри витрат, оскільки від них буде залежати стаття «Прямі витрати по основній діяльності» (прямі виробничі витрати, прямі витрати на збут та інші)

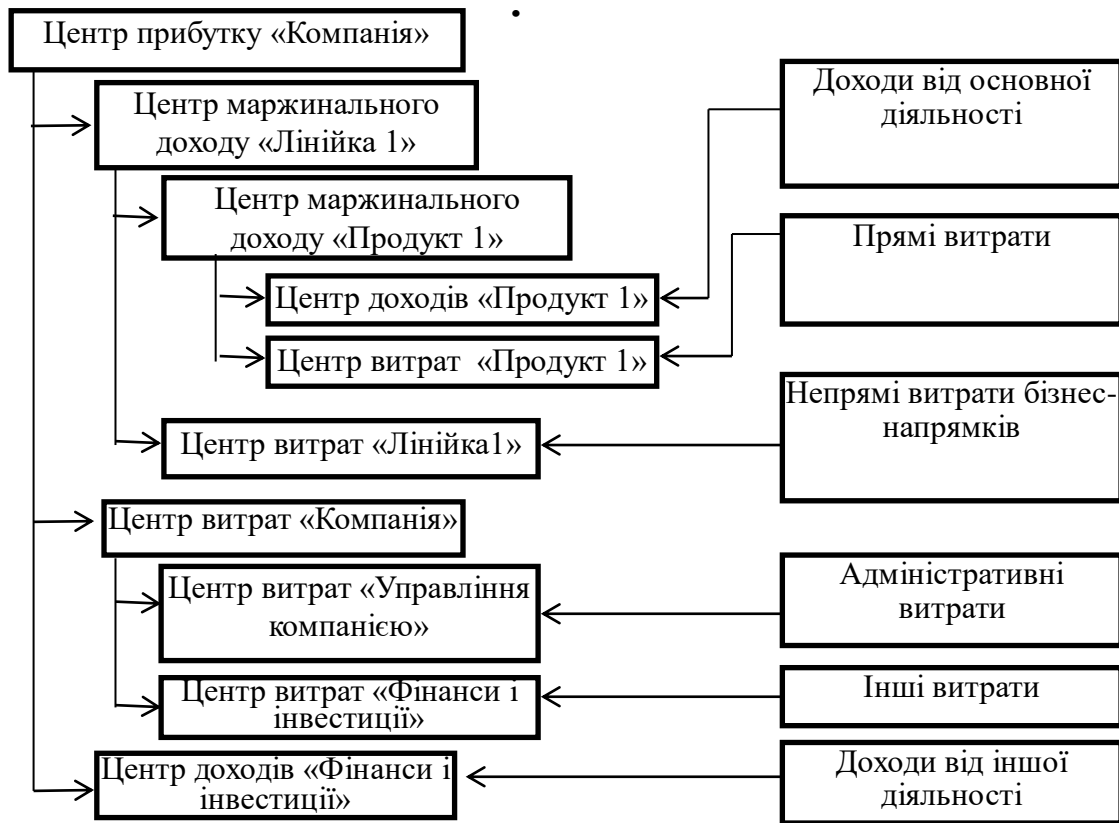


Рис. 2. Побудова структури бюджету доходів та витрат від управлінського звіту про прибутки та збитки (на основі центрів відповідальності)

Джерело: авторська розробка

3. Підняти за фінансовою структурою на один рівень до центрів витрат, розташованих у фінансовій структурі на тому ж рівні, що й центри маржинального доходу. Такі центри витрат формують статтю «Непрямі витрати бізнес-напрямків». Третій крок потрібно повторювати доти, доки не буде досягнуто верхнього рівня фінансової структури підприємства.

Третій варіант – це експертний аналіз, що передбачає побудову окремого списку статей доходів і витрат саме для потреб системи бюджетування з врахуванням всіх аспектів діяльності компанії. Такий підхід є простим та можна використовувати при формуванні бюджету доходів та витрат як складової системи бюджетування невеликих компаній. Основний недолік, на який вказують фахівці – це імовірність упустити важливі статті доходів та витрат. Про доцільність застосування бюджетування на малих підприємствах в своєму дослідженні відмічає Н.В. Хоча, яка наводить структурну схему процесу бюджетування

на виробничому малому підприємстві, до якої входить бюджетний звіт про доходи та витрати [8].

Створюючи список статей доходів по основній діяльності необхідно дотримуватись двох ключових правил: по-перше, вони повинні бути економічно однорідними; по-друге, вони повинні відповідати центрам доходів, що перебувають на нижньому рівні фінансової структури та задіяні у основних видах діяльності.

Дослідження, проведене науковцями Чеської Республіки свідчить, що конкретні аспекти формування бюджетів залежать від структури власності чеських компаній, про що свідчать результати проведеного ними опитування 136 чеських компаній [9, 10].

Щоб виконати перше правило, використовують універсальні за змістом статті. Наприклад: «Доходи від оптових продажів» і «Доходи від роздрібних продажів», «Доходи від реалізації товарів», «Доходи від виконання робіт» і «Доходи від надання послуг», «Доходи від продажів» і

«Доходи від сервісного обслуговування» і т.д. Узагальнення статей потрібно проводити так, щоб їх склад кардинально не змінювався в ситуації, коли компанія розширить асортименти, вийде на нові ринки збуту своєї продукції, визначить нові напрямки бізнесу.

Друге правило передбачає, що для всіх центрів доходів компанії, задіяних в основній діяльності, потрібно створити відповідні статті.

У відношенні прямих витрат для цілей управлінського обліку та бюджетування, побудованого на основі фінансової структури, до їх складу відносяться всі витрати, що виникають в зв'язку з діяльністю підрозділів, що входять до складу центрів витрат найнижчого рівня.

У фінансовому та управлінському обліку дефініція «прямі витрати» може бути нетотожною. У фінансовому обліку до прямих відносяться витрати, що виникають безпосередньо під час виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) та формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Через різницю у підходах до визначення терміну «прямі витрати» собівартість, сформована за правилами ведення фінансового та управлінського обліку, може відрізнятись, у зв'язку з виділенням у фінансовій структурі центрів маржинального доходу по регіонах, клієнтах, каналах збуту. Якщо центри маржинального доходу структурували по продуктовому принципу, то собівартість, розрахована за методикою фінансового обліку та за правилами ведення управлінського обліку, швидше за все, буде однаковою.

Правила створення списку статей прямих витрат ті ж, що й для статей доходів: дотримуватись економічної однорідності й виділяти статті, що відповідають центрам витрат рівня в ієрархії фінансової структури компанії.

У назвах статей варто зазначати, прямі або непрямі витрати, наприклад: «Пряма амортизація обладнання», «Пряма заробітна плата» і т.д. Дотримання цього підходу дозволить зменшити ризик заплутатися в схожих статтях прямих і

непрямих витрат, оскільки в групах непрямих витрат можуть бути аналогічні за економічною сутністю витрати.

В системі бюджетування до непрямих відносяться витрат, виділені не для найнижчих за рівнем вкладеності центрів витрат фінансової структури підприємства. Рівнів непрямих витрат може бути кілька, залежно від фінансової структури компанії.

Визначаючи назву статті непрямих витрат, можна включити слово «непрямі» і номер рівня у фінансовій структурі. Наприклад, якщо в компанії використовують різні класи основних засобів для виробництва продукції, обслуговування виробництва й офісу, то це може бути три статті амортизаційних витрат.

Хоча багаторазове повторення схожих назв статей може здатися зайвим та незручним, але без дотримання цього правила буде неможливо визначити фінансові результати по всіх рівнях фінансової структури, а також не можна буде однозначно розподілити відповідальність за планування витрат по статтях і виконання планів по центрах відповідальності.

Під час визначенні фінансового результату при формуванні бюджету доходів та витрат варто дотримуватись наступного алгоритму дій:

1) найглибші за рівнем вкладеності в фінансовій структурі центри маржинального доходу формують маржинальний дохід підприємства;

2) центри маржинального доходу, що розташовані на один рівень вище в фінансовій структурі, формують показники внеску на покриття. Якщо кількість рівнів вкладеності центрів маржинального доходу більше двох, виділяється кілька показників внеску на покриття (внесок на покриття 1-го рівня, внесок на покриття 2-го рівня і т.д.);

3) центр відповідальності, розташований на вершині фінансової структури (центр прибутку або центр інвестицій), формує показник операційного прибутку.

Список статей доходів та витрат, сформований для цілей планування показників бюджету доходів та витрат варто також враховувати при розробці списку статей ще одного фінансового бюджету, а саме бюджету руху грошових коштів. Такий підхід дозволить проводити порівняльний аналіз показників доходів і витрат та руху грошових коштів. На першому етапі потрібно підготувати попередній список статей руху грошових коштів, а потім визначити рівень їх деталізації та групування. Проте, в залежності від вимог управлінського персоналу деталізація статей бюджету

руху грошових коштів може бути як ширшою, так і вузкою, ніж статті бюджету доходів та витрат.

Визначення списку статей бюджету руху грошових коштів варто починати з повного копіювання всіх статей бюджету доходів та витрат, без деталізації на групи та підгрупи, без визначення нумерації статей бюджету руху грошових коштів. Групування статей бюджету руху грошових коштів варто почати з перейменування статей «Доходи...» на «Надходження...» і «Витрати...» – на «Виплати» (рисунок 3).



Рис. 3. Перенесення статей доходів і витрат бюджету доходів та витрат до бюджету руху грошових коштів

Джерело: авторська розробка

Закріпити отриманий результат можна шляхом регламентації бюджетного процесу у вигляді формування Правил віднесення доходів і витрат до статей бюджету доходів і витрат компанії, які визначатимуть порядок віднесення статей доходів і витрат до відповідних статей бюджету підприємства, що дозволить підвищити точність планування та уникнути касових розривів.

Формування системи довідників статей доходів і витрат від управлінського

звіту про прибутки та збитки на основі центрів відповідальності дозволить планувати показники бюджету доходів та витрат, що є структурованими та логічно взаємопов'язаними з фінансовою структурою підприємства.

Висновки. Таким чином, розглянуті варіанти структурування списку статей бюджету доходів та витрат свідчать, що обрання одного з них буде визначено інформаційними потребами бізнесу, вимогами методики

управлінського обліку та сформованою фінансовою структурою підприємства. Проте надмірна деталізація статей доходів та витрат може призвести до зростання часу на введення інформації. Сформований із визначеними в статті правилами бюджет доходів і витрат дозволить оцінити не

тільки плановані доходи та витрати підприємства, але й фактичні обсяги продажів, розрахувати маржинальний, операційний і чистий прибуток, визначити підсумкову рентабельність бізнесу.

Список використаних джерел

1. Куцик В. І., Горбатюк І. В. Технологія бюджетування як інструмент управління підприємством. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.5. С. 248-254.
2. Засадний Б. А., Ткаченко А. В. Система бюджетування як провідна ланка фінансового планування бізнес-процесів підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. Вип. 35. С. 33-37.
3. Чубка О. М., Постернак І. В. Системи бюджетування діяльності підприємства: проблеми і раціональне їх використання. *Молодий вчений*. 2019. № 3(67). С. 453-456.
4. Batt E., Rikhardsson P., Karlsson T. Exploring the impact of organizational context on budgeting. *Corporate Ownership & Control*. 2021. Vol. 18, Iss. 4. P. 134-151.
5. Lambe I., Lawal M., Okoli T. A Systematic Review of Budgeting and Budgetary Control in Government Owned Organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*. 2015. Vol. 6, No 6. P. 1-11.
6. Ілляшенко Т. О., Ілляшенко К. В., Скубенко М. В. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств. *Вісник СумДУ. Серія "Економіка"*. 2012. № 3. С. 36-44.
7. Топило В. А. Розвиток та консолідація бюджетних форм у вертикально інтегрованих структурах на підставі застосування матриці Моблі. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. № 2(100). С. 83-93.
8. Хоча Н. В. Бюджетування діяльності малих підприємств України. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2019. Т. 30(69), № 2. С. 249-254.
9. Dokulil J., Dvorský J., & Popesko B. Budgeting and Czech companies: connected concepts or two different worlds? *Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration*. 2018. Vol. 26(44). P. 65-76.
10. Dokulil J., Popesko B., Dvorský J. The budgeting processes of Czech companies: the role of the ownership structure and foreign capital. *Oeconomia Copernicana*. 2020. Vol. 11(4). P. 779-798.

References

1. Kucik V.I., Gorbatiuk I.V. (2011) Tekhnologiiia budgetuvannia iak instrument upravlinnia pidpriemstvom. *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, no. 21.5, pp. 248-254.
2. Zsadnyj B.A., Tkachenko A.V. (2021). Systema budgetuvannia iak providna lanka finansovogo planuvannia biznes-procesiv pidpriemstva. *Naukovyj visnyk Uzhhorodskoho nacionalnoho universytetu. Seriiia: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, no. 35, pp. 33-37.
3. Chubka O.M., Posternak I.V. (2019). Systemy budgetuvannia diialnosti pidpriemstva: problemy i racionalne ikh vykorystannia. *Molodyj vchenyj*, vol. 3(67), pp. 453-456.
4. Batt E., Rikhardsson P., Karlsson T. (2021). Exploring the impact of organizational context on budgeting. *Corporate Ownership & Control*, vol. 18, Issue 4, pp. 134-151.
5. Lambe I., Lawal M., Okoli T. A (2015). Systematic Review of Budgeting and Budgetary Control in Government Owned Organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, vol.6, no.6, pp. 1-11.
6. Illashenko T.O., Illashenko K.V., Skubenko M.V. (2012). Budgetuvannia iak napriamok udoskonalennia systemy upravlinnia diialnistju pidpriemstva. *Visnyk SumDU. Seriiia "Ekonomika"*, vol 3, pp. 36-44.
7. Topylo V.A. (2022). Rozvytok ta konsolidacia bjudzhetnykh form u vertykal'no integrovanykh strukturach na pidstavi zastosuvannia matryci Mobli. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, vol. 2 (100), pp. 83-93.
8. Khocha N.V. (2019). Budgetuvannia diialnosti malykh pidpriemstvakh Ukrainy. *Vcheni zapysky TNU imeni V. I. Vernads'koho. Seriiia: Ekonomika i upravlinnia*, vol. 30 (69), no. 2, pp. 249-254.
9. Dokulil, J., Dvorský, J., & Popesko, B. (2018). Budgeting and Czech companies: connected concepts or two different worlds? *Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration*, 26(44), pp. 65-76.
10. Dokulil J., Popesko B., Dvorský J. (2020). The budgeting processes of Czech companies: the role of the ownership structure and foreign capital. *Oeconomia Copernicana*, vol. 11(4), pp. 779-798.