

3. *Востряков О. В.* Стратегічний процес на підприємстві: навч. посіб. [Текст] / О. В. Востряков, О. М. Гребешкова. — К.: КНЕУ, 2009. — 317 с.
4. *Жарінова С.* Членство України в СОТ: світові тенденції у сфері використання інтелектуальної власності [Електронний документ] // Щотижневик 2000. — 2008. — № 24 (418). — Режим доступу: <http://www.2000.net.ua/print?a=%2Fpaper%2F58219>
5. *Гуськов В.* О роли нематериальных активов... [Электронный документ] / В. Гуськов. — Режим доступа: <http://www.genessans.kz/index.php?newsid=22>
6. *Гребешкова О. М., Мельник О. В.* Базові положення стратегічного управління нематеріальними активами підприємства [Текст] / О. М. Гребешкова, О. В. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. — 2008. — № 6. — Т. 2 (122). — С. 132—135.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №38 «Нематеріальні активи» — Джерело доступу: www.minfin.gov.ua/document/92449/МСБО_38.pdf
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи»: Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242; Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. № 750/4043.
9. Фінансова звітність підприємств. — Джерело доступу: <http://www.smida.gov.ua/>

Стаття надійшла до редакції 15.06.2010 р.

УДК 336.2

А. М. Бортнік, канд. екон. наук, ст. викл.,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК СТРАТЕГІЧНИЙ ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. У статті досліджено один з найефективніших напрямків стратегічного управління — бюджетування. Визначено сутність і завдання процесу бюджетування на рівні підприємств. Розроблено схему бюджету фінансових результатів. Доведено ефективність впровадження бюджетування за сучасних умов господарювання.

Ключові слова: бюджетування, центри фінансової відповідальності, центри фінансового обліку, операційні витрати, система бюджетування, управлінський облік.

Вступ. Протягом багатьох років компанії розглядали свої бюджети просто як обов'язкову оцінку майбутніх річних доходів і витрат. Тепер відношення до цього швидко змінюється, оскільки ринок вимагає більшої конкурентоздатності й підприємства змушені бути більш динамічними. Успішні компанії постійно підвищують точність своїх прогнозів щодо майбутніх операцій і пов'язаних з ними потреб у ресурсах. Це не тільки збільшує важливість бюджетування й планування, це також змінює традиційні ролі різних таблиць, бюджетних систем і програмного забезпечення власного виробництва.

На сучасному етапі розвитку значення бюджетування й планування для корпорацій постійно збільшується. Для керівників великих і маленьких компаній з-поміж основних функціональних обов'язків бюджетування стає ключовою функцією. Сучасний процес бюджетування тепер включає набагато більше різних еле-

ментів і співробітників у рамках організації. Інакше кажучи, дні, коли кілька фахівців у головних підрозділах корпорації ізольовано створювали бюджет, швидко йдуть у минуле: бюджетування стало функцією різних підрозділів організації. Контрольні функції керівників розширилися, тепер серед їхніх обов'язків лідируюче положення займають контроль бюджетування й стратегічне планування. Це також підтверджує існування стійкої тенденції до ускладнення бюджетування й планування.

Постановка задачі. На сучасному етапі технології бюджетування приділена увага багатьох авторів, як практиків, так і теоретиків фінансового менеджменту. Дана тема знаходить своє відбиття в працях закордонних, українських і російських авторів: Дж. Бримсон, Дж. Антос, Н. П. Кондраков, М. А. Иванова, М. М. Алексеева, М. І. Бухалков, А. Є. Карпов, Н. П. Кондраков, М. А. Иванова, О. С. Стоянова, В. Є. Хруцький, В. В. Гамаюнов, І. Б. Немировський, І. А. Старожукова.

Теоретичні основи системи бюджетування підприємства представлено в багатьох інформаційних джерелах. Основні підходи до визначення сутнісно-змістовних елементів системи бюджетування та регламентації цього процесу на підприємстві розглядали у своїх дослідженнях зарубіжні і вітчизняні науковці, зокрема, Д. К. Шим, Г. Джойл, Д. Г. Сигел, Дж. Хоуп, Р. Фрейзер, В. П. Савчук, В. Е. Хруцький, В. В. Гамаюнов та ін. [4; 6; 11; 14]. Окремі питання фінансового планування на підприємстві розглядаються в межах предметної області фінансового менеджменту такими авторами, як Е. Нікбахт, Дж. К. Ван Хорн, Є. Брікхем [1]. Окремі аспекти бюджетування, а саме: управління за центрами відповідальності, методики калькулювання собівартості одиниці продукції, підходи до управління витратами виробництва, — розглядаються в межах предметної області управлінського обліку, зокрема такими фахівцями, як Дж. Фостер, К. Друрі, А. Яругова, Ч. Т. Хоргрен, М. Г. Чумаченко, С. Ф. Голов, В. Ф. Палій, Ф. Ф. Бутинець та ін. [1; 4; 10; 12].

Результати. У загальному розумінні, бюджетування — це одна з підсистем управлінського обліку і застосовується для управління витратами. Перед тим як перейти до теоретичного аспекту функціонування системи бюджетування на підприємстві, наведемо деякі статистичні дані щодо витратності діяльності промислових підприємств України за останні роки.

Найбільшу частку в операційних витратах (табл. 1) складають матеріальні витрати (близько 66 %), далі йдуть вартість товарів та послуг, придбаних для перепродажу (~11 %), витрати на оплату праці (~9 %), інші операційні витрати (~7,5 %), амортизація та відрахування на соціальні заходи (по 3,5 %). З наведеної таблиці також видно, що такий розподіл практично не змінюється за останні роки.

В обсяги інвестицій в основний капітал включено витрати на капітальне будівництво (нове будівництво, включаючи розширення діючих підприємств, будівель і споруд; їх технічне переоснащення і реконструкцію; підтримання діючих потужностей); витрати на придбання машин та обладнання без здійснення капітального будівництва.

Поняття процесу бюджетування носить неоднозначний і суперечливий характер. Його, як і багато інших фінансових категорій, можна вважати питанням дискусійним і яке потребує ретельного розгляду у всіх аспектах.

Таблиця 1

**ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ З РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)
ТА НА ОДИНИЦЮ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ
ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ ЗА 2007—2008 рр.**

Рік	Операційні витрати з реалізованої продукції (робіт, послуг)		У тому числі за складовими										Операційні витрати на одиницю реалізованої продукції, коп./грн			
	млн грн	%	матеріальні витрати		вартість товарів та послуг, приданих для перепродажу та реалізованих без додаткової обробки		амортизація		витрати на оплату праці		вдєрахування на соціальні заходи		інші операційні витрати		млн грн	%
2007	671923,8	100	440634,3	65,6	73154,2	10,9	24347,1	3,6	61361,4	9,1	23481,9	3,5	48944,9	7,3	48944,9	7,3
2008	860512,7	100	566236,4	65,8	91156,0	10,6	29148,0	3,4	77395,5	9,0	29509,7	3,4	67067,1	7,8	67067,1	7,8

Таблиця 1

**ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ З РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)
ТА НА ОДИНИЦЮ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ
З ВИРОБНИЦТВА ХАРЧОВИХ ПРОДУКТІВ, НАПОЇВ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ 2007—2008 рр.**

Рік	Операційні витрати з реалізованої продукції (робіт, послуг)		У тому числі за складовими										Операційні витрати на одиницю реалізованої продукції, коп./грн
			матеріальні витрати		амортизація		витрати на оплату праці		відрахування на соціальні заходи		інші операційні витрати		
			млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	
2007	104788,4	100	79473,6	75,8	3518,6	3,4	7436,6	7,1	2518,8	2,4	11840,8	11,3	95,3
2008	134519,3	100	101785,1	75,7	4490,0	3,4	9591,9	7,1	3277,7	2,4	15374,6	11,4	96,3

Тенденцію до постійного зростання мають і інвестиційні витрати (рис. 1).

У літературі з фінансового менеджменту існують наступні визначення бюджетування:

Бюджетування (внутрішньофірмове фінансове планування) — це, з одного боку, процес складання фінансових планів і кошторисів, а з іншого боку — управлінська технологія, призначена для вироблення й підвищення фінансової обґрунтованості прийнятих управлінських рішень [12].

Бюджетування — це технологія фінансового планування, обліку й контролю доходів і витрат, які отримуються бізнесом на всіх рівнях управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані фінансові показники й управляти з їхньою допомогою ресурсами (насамперед фінансовими як окремого бізнесу, так і компанії у цілому) [9].

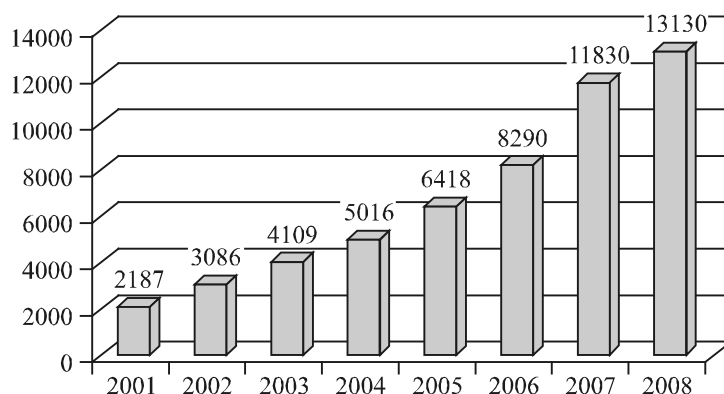


Рис. 1. Інвестиції в основний капітал, млн грн підприємствами України з виробництва харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів за 2001—2008 рр.

Процес бюджетування є складовою частиною фінансового планування, тобто процесу визначення майбутніх дій по формуванню й використанню фінансових ресурсів [10].

Система бюджетування — це система обліку для прийняття управлінських рішень, заснована на фактично отриманих результатах у попередньому році в зіставленні із планом на наступний період планування [7].

Бюджетування являє собою балансування потоків доходів і витрат фірми в цілому й основних її структурних ланок.

Основним призначенням бюджетування в стратегічному плані є управління активами компанії, ріст капіталізації, визначення інвестиційної привабливості окремих напрямків господарської діяльності.

Мета бюджетування, а також його роль у загальній системі фінансового планування найбільше повно характеризуються функціями бюджету [12]:

1. планування операцій, що забезпечують досягнення цілей організації. Складання бюджету засноване на уточненні й деталізації стратегічних планів на заданий бюджетом період;

2. комунікація й координація різних підрозділів підприємства й видів діяльності, що припускають узгодження інтересів окремих працівників і груп у цілому по підприємству для досягнення намічених цілей. Бюджет сприяє виявленню слабких ланок в організаційній структурі, вирішенню проблем комунікації й розподілу відповідальності між виконавцями;

3. орієнтація керівників усіх рангів на досягнення завдань, поставлених перед їхніми центрами відповідальності;

4. контроль поточної діяльності, забезпечення планової дисципліни. Як основу для оцінки виконання плану центрами відповідальності краще використовувати саме бюджетні дані, а не дані минулих років. Це пов'язане з тим, що поточна діяльність може відрізнятись від попередньої змінами в технології, складі персоналу, асортиментах продукції або нових загальноекономічних умов;

5. підвищення професіоналізму менеджерів. Складання бюджетів сприяє детальному вивченню діяльності своїх підрозділів і взаємин між центрами відповідальності на підприємстві.

При цьому в кожній компанії можуть бути свої функції бюджетування залежно як від об'єкта фінансового планування, так і від системи фінансових і нефінансових цілей. У кожній компанії як управлінська технологія бюджетування може переслідувати свої власні цілі й використовувати свої власні кошти, свій власний інструментарій, проте, існує загальна (принципова) схема бюджетування (рис. 2).

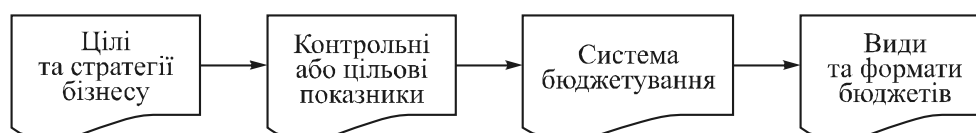


Рис. 2. Принципова блок-схема бюджетування [11]

Конкретно функції бюджетування проявляються в системі показників (інколи їх групують у систему збалансованих показників — BSC), які встановлюються керівником підприємства або компанії в якості цільових або контрольних (рис. 3). Із цієї причини системи бюджетування навіть в однакових компаніях будуть різними. Розбіжності у цілях і стратегіях проявляються в різних фінансових показниках, що обираються у якості цільових (контрольних). Далі формати бюджетів повинні відповідати заданим контрольним показникам. Головне в бюджетуванні — створити систему координат для бізнесу, по якій було б видно, куди рухається біз-

нес у цей час і які його перспективи на майбутнє, тобто створити основу для вироблення й прийняття управлінських рішень у фінансовій сфері. А оскільки одним із основних завдань фінансового менеджменту є ефективне управління грошовими потоками, то це й буде *основним завданням бюджетування*.

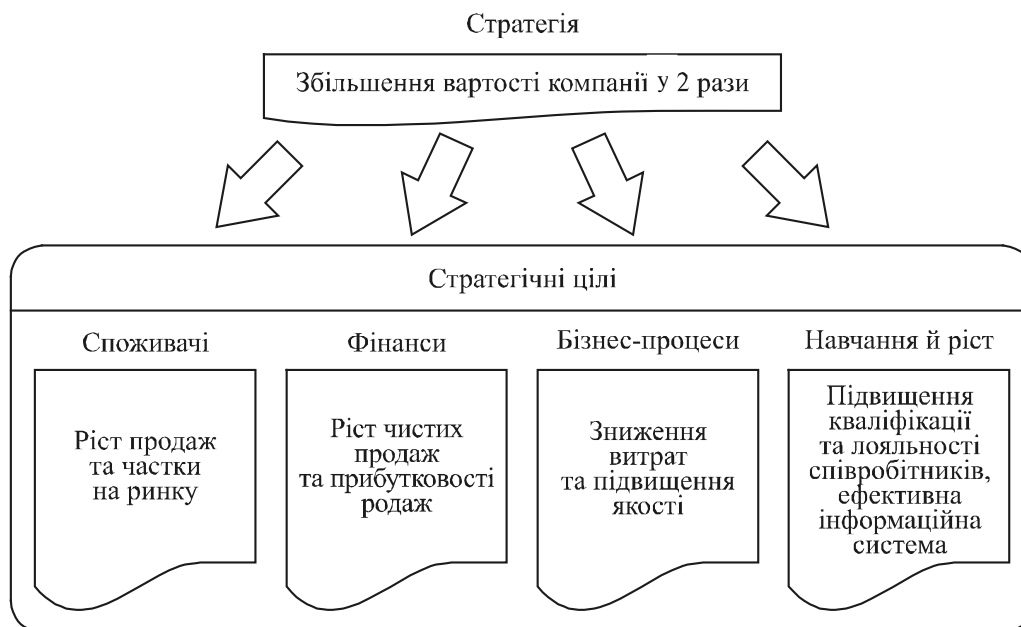


Рис. 3. Конкретизація бачення бюджетування у форматі збалансованих показників (BSC) [11]

Поряд із цілями й функціями варто виділити також *об'єкти бюджетування*, оскільки виділення тих або інших об'єктів визначає надалі фінансову структуру підприємства та набір його бюджетів. Класифікація об'єктів бюджетування є питання дискусійне. Деякі автори об'єкти бюджетування як такі не виділяють, а розглядають як об'єкт підприємство в цілому, а деякі виділяють такі об'єкти як холдинг, компанія або група компаній, бізнес, бізнес-процеси, проекти, підрозділи (місця виникнення витрат, центри фінансового обліку та фінансової відповідальності [11]).

Для прийняття управлінських рішень вважаю за доцільне виділяти всередині підприємства (як основного об'єкта бюджетування) додаткові об'єкти бюджетування. У цьому випадку класифікація В. Є. Хруцького і В. В. Гамаюнова, поперше, є найприйнятнішою для практичного застосування, по-друге, автори у своїй роботі докладно описали принцип поділу підрозділів на центри фінансової відповідальності, фінансового обліку й місця виникнення витрат. Таку ж класифікацію у своїх методологіях впровадження систем бюджетування використовують більшість консалтингових компаній в Україні (наприклад, «Інталев»).

Центр відповідальності — це підрозділ організації, менеджер якої є відповідальним за певні фінансові та нефінансові результати діяльності підрозділів [8].

Холдинг — група компаній. Бюджетування для групи компаній дозволяє оцінити ефективність ведення господарської діяльності по холдингу в цілому, але в цьому випадку немає можливості простежити, яка компанія працює найбільше ефективно.

Компанія — обов'язковий об'єкт бюджетування незалежно від того, чи є вона незалежним підприємством або входить у холдинг.

Бізнес — бізнес як вид (сфера) господарської діяльності є основним об'єктом бюджетування, більш важливим, чим саме підприємство або компанія. В одній компанії одночасно може існувати кілька видів бізнесів, які взаємопов'язані один з одним технологічно, організаційно й фінансово.

Структурні підрозділи — об'єкти бюджетування, що розрізняються технологією й організацією бюджетного процесу (рис. 4):

— місця виникнення витрат (МВВ) — не несуть відповідальності за доходи, а відповідають тільки за регульовані або контрольовані витрати (на рівень яких керівники МВВ можуть вплинути);

— центри фінансового обліку — можливість контролювати й впливати на доходи й деякі види витрат (ЦФО);

— центри фінансової відповідальності — відповідають за всі фінансові результати. Як правило, вони мають повну бюджетну схему (ЦФВ).

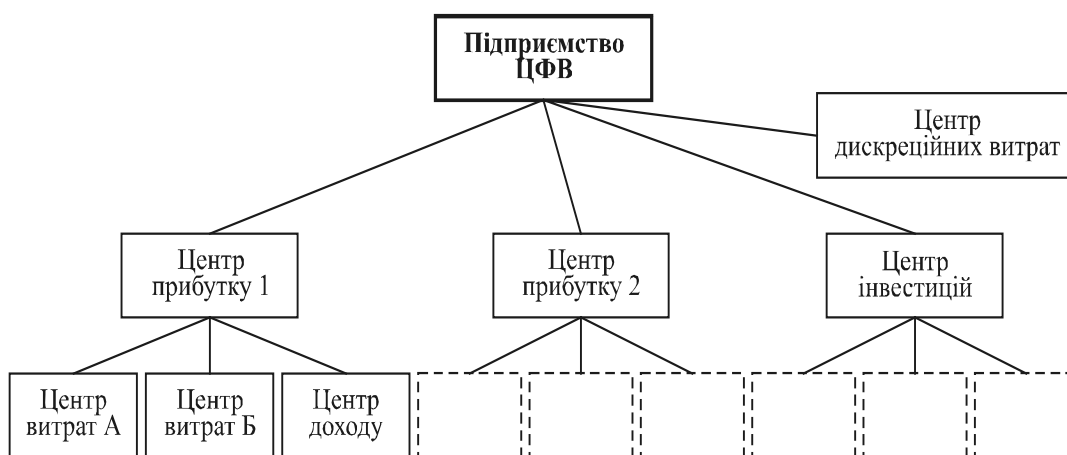


Рис. 4. Структура центрів відповідальності [10]

Висновки. Побудова системи бюджетування дозволяє зв'язати плановані й фактичні дані підприємства, формувати оперативну план-фактну звітність. Така система планування й аналізу забезпечує прозорість фінансово-господарських показників, керованість, гнучкість у прийнятті оперативних управлінських рішень.

Прозорість фінансово-господарської діяльності досягається за рахунок уніфікації основних фінансових і нефінансових показників для різних напрямків бізнесу й підрозділів і можливості швидкого й прямого доступу до цих даних для керівників різного рівня.

Керованість досягається за рахунок використання показників діяльності окремих підрозділів як інструмента планування, контролю й мотивації.

Можливість оперативно адаптувати модель бюджетного управління до змін вимог бізнесу, зовнішніх умов й ін. забезпечує гнучкість в управлінні. Крім цього, система бюджетування надає такі переваги, як можливість моделювання для розрахунку різних варіантів планів; підвищення економічної обґрунтованості прийнятих рішень; ріст професійних навичок персоналу в області фінансового управління й ін.

Література

1. *Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В.* Бухгалтерський управлінський облік. — Житомир: ЖІТІ ПП «Рута», 2000. — 448 с.
2. *Ван Хорн Дж. К.* Основы управления финансами: Пер. с англ. / Гл. ред. серии Я. В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 799 с.
3. *Голов С. Ф.* Управлінський облік. — К.: Лібра, 2006. — 704 с.
4. *Друри К.* Управленческий и производственный учет. — Юнити-Дана: 2008. — 1424 с.
5. *Карпов А. Е.* 100 % практического бюджетирования: Книга 1. «Бюджетирование как инструмент управления». — М.: Результат и качество, 2006. — 400 с.
6. *Карпов А. Е.* 100 % практического бюджетирования: Книга 3. «Финансовая модель бюджетирования». — М.: Результат и качество, 2006. — 528 с.
7. *Савчук В. П.* Управление прибылью и бюджетирование / В. П. Савчук. — М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2007. — 432 с.
8. *Савчук В. П.* Финансовое планирование и разработка бюджета предприятия. — К.: КНЕУ, 2004. — 495 с.
9. Статистичний щорічник України за 2008 рік. — К.: Консультант, 2008. — 560 с.
10. *Стоянова Е. С.* Финансовый менеджмент: теория и практика. / Под ред. Стояновой Е. С. — М., 2004.
11. *Савчук В. П.* Управление прибылью и бюджетирование / В. П. Савчук. — М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2007. — 432 с.
12. *Савчук В. П.* Финансовое планирование и разработка бюджета предприятия. — К.: КНЕУ, 2004. — 495 с.
13. Статистичний щорічник України за 2008 рік. — К.: Консультант, 2008. — 560 с.

Стаття надійшла до редакції 31.05.2010 р.