

БЮДЖЕТНЕ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ СИСТЕМНОГО ПІДХОДУ

Анотація. У статті запропоновано авторський підхід до представлення системи бюджетування на підприємстві у функціональному, структурному та процесному аспектах. Цей підхід дозволяє на етапі розробки системи бюджетування врахувати системні взаємозв'язки між окремими її елементами (методологія, організація, автоматизація) для максимально повного забезпечення потреб керівників підприємств у якісній інформації для визначення стратегічних перспектив організації.

Ключові слова: бюджетне управління, система бюджетування, методологія бюджетування, організація бюджетування, автоматизація бюджетування.

Вступ. Використання елементів технології бюджетування в практиці економічного управління вже стало традиційним для менеджерів вітчизняних компаній. На разі, актуальною для керівництва підприємств є задача підвищення ефективності бюджетного управління як інструменту контролінгу при прийнятті управлінських рішень.

Широкий спектр інформаційних джерел [1—6 та ін.] висвітлює теоретико-методичні основи формування системи бюджетування на підприємстві, однак, практично всі вони визначають типовий набір операційних бюджетів, стандартну структуру бюджетів доходів і витрат (БДВ) і руху грошових коштів (БРГК) підприємства і узагальнено описують процес бюджетування безвідносно до типу операційної системи компанії. В цих наукових працях виконання управлінських функцій за технологією бюджетування розглядається в контексті основних функцій управління, хоча на практиці системна імплементація бюджетного управління в уже існуючу на підприємстві систему менеджменту залишається складним завданням, яке не має на сьогодні розроблених стандартних підходів до його вирішення. З іншого боку, типи операційних систем підприємства та особливості контрольних показників для прийняття управлінських рішень представлено у наукових працях з операційного менеджменту, але в них не досліджується контекст бюджетного процесу, що ускладнює їх практичне застосування при розробці системи бюджетування в організації.

Постановка задачі. Незважаючи на наявність численних теоретичних і методичних здобутків, залишаються науково не вирішеними питання системних взаємозв'язків, між типом операційної системи підприємства, встановленими показниками ефективності його господарської діяльності, з однієї сторони, та структурою статей операційних і основних бюджетів, з іншої сторони, які повинні бути враховані на етапі розробки системи бюджетування. Проблема полягає в то-

му, що порушення цих взаємозв'язків виявляється переважно вже на етапі функціонування системи бюджетування, що, на жаль, проявляється в неефективності бюджетного процесу. Метою цього дослідження є розробка практичних рекомендацій щодо застосування системного підходу при управлінні доходами, витратами та грошовими потоками підприємства за технологією бюджетування.

Результати. Застосування системного підходу в бюджетуванні передбачає практичну реалізацію в регламентуючих документах взаємозв'язків між елементами системи бюджетування, тобто методологією, організацією і автоматизацією бюджетування. Через чітку взаємоузгодженість і взаємодію цих елементів системи бюджетування забезпечується її ефективність на підприємстві. Методологія системи бюджетування на конкретних підприємствах визначає, які задачі будуть вирішуватись за допомогою системи бюджетування, на контроль яких цілей господарської діяльності вона буде спрямована і яка інформаційна база для цього буде використовуватись. Організацію, як елемент системи бюджетування, характеризує сукупність і підпорядкованість визначених об'єктів бюджетування, в яких визначаються відповідальні виконавці за здійснення функцій бюджетування, закріплені у відповідних регламентаційних документах. Автоматизація, як елемент системи бюджетування, визначає можливості інформаційної системи компанії щодо збору, структуризації, класифікації, консолідації і зберігання інформації щодо відповідних планових і фактичних показників операційної діяльності підприємства.

Для комплексного розуміння взаємовідповідності між цілями господарської діяльності підприємства (стратегічними і поточними) та завданнями, інформаційною базою і показниками економічного управління на основі технології бюджетування, необхідно їх розглядати через призму системних взаємозв'язків у функціональному, структурному та процесному аспектах відповідної системи бюджетування.

Функціональний аспект системи бюджетування розкриває відповідь на питання: як ми будемо управляти досягненням стратегічних і поточних цілей господарської діяльності організації через функції планування, обліку і контролю, використовуючи в якості інформаційної основи прийняття управлінських рішень значення економічних показників, що зазначаються в бюджетах.

Структурний аспект системи бюджетування характеризує взаємовідповідність між системою бюджетування та особливостями операційної діяльності підприємства. Він розкриває відповідь на питання: за якими економічними показниками відбувається контроль за досягненням встановлених цілей діяльності підприємства, і які структурні підрозділи генерують інформацію для обліку фактичних значень цих показників. Структурний аспект системи бюджетування визначає методологію бюджетування та архітектуру системи бюджетування на конкретному підприємстві. Залежно від цих складових можна виділити наступні основні варіанти побудови систем бюджетування: система бюджетування за центрами фінансової відповідальності, система централізованого бюджетування в компаніях з лінійно-функціональною організаційною структурою, система бюджетування за технологічними переділами, система бюджетування за бізнес-процесами, система бюджетування за проектами.

Процесний аспект системи бюджетування характеризує регламентацію процесу бюджетування в організації. Він визначає порядок управлінських дій у процесі бюджетування щодо планування, обліку, аналізу та контролю значень економічних показників і відповідність цих дій встановленим часовим параметрам у бю-

джетному циклі. Бюджетний цикл і період бюджетування формуються за функціями управління: визначається період часу, протягом якого відбувається складання планових бюджетів, формування фактичних бюджетів і здійснюється контроль за їх виконанням. При встановленні бюджетного циклу важливо врахувати особливості операційної системи організації та її технологічного процесу, що на практиці відбувається рідко.

Для забезпечення ефективності системи бюджетування її елементи (методологію, організацію і автоматизацію) автором пропонується розглядати через призму функціонального, структурного і процесного аспектів. Відповідна матриця покаже модель майбутньої системи бюджетування, а також можливі системні порушення, яким можна запобігти завдяки цьому інструменту вже на етапі розробки системи бюджетування. Матрицю системного представлення бюджетного управління на підприємстві у функціональному, структурному та процесному аспектах подано на рис. 1.

Аспекти системи бюджетування	Елементи системи бюджетування		
	Методологія	Організація	Автоматизація
Функціональний	Методи планування, обліку і контролю виконання господарських операцій і система економічних показників для контролю за досягненням цілей підприємства	Функціональні обов'язки працівників щодо збору планових і фактичних показників господарської діяльності	Реєстрація в інформаційній системі підприємства значень планових і фактичних показників господарської діяльності
Структурний	Структура бюджетів підприємства та економічних показників для контролю за їх виконанням	Структура об'єктів бюджетування та інформаційних потоків між ними для реєстрації даних у бюджетах підприємства	Структура баз даних і конфігурація інформаційної системи підприємства для реєстрації показників планових і фактичних бюджетів
Процесний	Порядок управлінських дій і відповідальності в процесі бюджетування щодо планування, обліку, аналізу та контролю значень економічних показників	Регламентация у посадових інструкціях функціональних обов'язків працівників щодо процесу бюджетування	Бюджетний цикл, регламент закриття періодів в інформаційній системі та коригування бюджетів

Рис. 1. Матриця системного представлення бюджетного управління на підприємстві

На вітчизняних підприємствах сьогодні дуже розповсюджена практика, що передбачає поетапну розробку та впровадження системи бюджетування, починаючи зі структурного аспекту за всіма елементами системи бюджетування. Відповідно саме до цього аспекту розробляється комплекс об'єктів бюджетування, який є ключовим системоутворюючим елементом усієї системи бюджетування. Причому важливість функціонального та процесного аспектів, як правило, недооціню-

ється на етапі її розробки, що містить у собі джерело проблем функціонування системи бюджетування у майбутньому

Об'єктами бюджетування найчастіше виступають підрозділи підприємства на першому рівні ієрархії та все підприємство в цілому на другому рівні ієрархії. Якщо система бюджетування розробляється для групи компаній, керівництво якими відбувається на підставі відносин власності на корпоративні права, ієрархія в системі бюджетування містить понад два рівні, кількість яких залежить від ступеня делегування повноважень щодо розпорядження ресурсами організації. Для групи компаній організація системи бюджетування є визначальною при затвердженні порядку консолідації бюджетів.

Якщо об'єктами бюджетування визначаються центри фінансової відповідальності (ЦФО) або центри відповідальності (ЦВ), то найчастіше говорять про формування фінансової структури підприємства. Центри відповідальності можуть виділятися за бізнес-одинацями холдингових структур, напрямками бізнесу багатoproфільного підприємства, продуктовими групами, каналами збуту тощо. Традиційно, центри відповідальності поділяють на центри доходів, центри витрат, центри прибутку, центри інвестицій, венчурні центри.

Бюджетування на підприємстві може бути організовано без виділення фінансової структури за ЦВ. На малих і середніх підприємствах з лінійною та лінійно-функціональною структурою об'єктами бюджетування виступають окремі підрозділи в межах організаційної структури управління підприємством, для яких встановлюються цільові показники їх діяльності. При формуванні системи бюджетування за бізнес-процесами об'єкти бюджетування виділяються за бізнес-процесами, в межах яких встановлюються контрольні показники діяльності організації. Система бюджетування за проектами передбачає формування операційних бюджетів за окремими проектами, які виступають об'єктами бюджетування. Відповідно, розподіл відповідальності в системі бюджетування визначається розподілом відповідальності за проектами, а критеріями ефективності роботи підприємства у бюджетному періоді в системі бюджетування виступають показники ефективності проектів. Детальніше про це можна прочитати в інформаційних джерелах з управління проектами (проектного менеджменту).

До розробки планових бюджетів і контролю за їх виконанням залучається група співробітників підприємства, кожен з яких повинен чітко розуміти свої цілі, задачі, обов'язки, область повноважень і відповідальності в процесі бюджетування. Схеми взаємодії відділів підприємства (ЦФВ, ЦВ) на різних етапах бюджетного управління зазначаються у відповідних регламентаційних документах: положеннях, регламентах, посадових інструкціях, наказах тощо. Організація бюджетного процесу, як елемент системи бюджетування, повинна забезпечити координацію дій, повноваження та відповідальність працівників різних підрозділів підприємства в процесі планування, узгодження і затвердження показників планових бюджетів підприємства; реєстрації фактичної інформації про господарську діяльність підприємства у бюджетному періоді; контролю за досягненням встановлених планових показників та аналізу причин відхилень планових показників від фактичних.

Тому, на етапі розробки системи бюджетування, основну увагу необхідно зосередити на призначенні операційних бюджетів, визначенні їх видів для конкретного підприємства відповідно до типу операційної системи та встановленого переліку показників для контролю за досягненням запланованих результатів господарської діяльності у звітному періоді, що відображає функціональний ас-

пект системи бюджетування. Необхідно мати на увазі, що комплекс операційних бюджетів є індивідуальним для кожного підприємства, тому що види операційних бюджетів і виділені в них статті доходів і витрат повинні узгоджуватись із переліком статей бюджету доходів і витрат підприємства та ключовими положеннями управлінської облікової політики (структуризацією витрат і доходів підприємства в системі обліку, обумовленою специфікою його операційної системи; обраною на підприємстві методикою розрахунку показників собівартості; обраними методами оцінки вартості запасів тощо).

Проблема встановлення економічних показників для контролю виконання бюджетів і контролю ефективності господарської діяльності підприємства, досягнення його стратегічних цілей є надзвичайно актуальною. Як було представлено на рис. 1, система економічних показників формується як у рамках функціонального аспекту (для контролю досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства), так і структурного аспекту (для контролю виконання бюджетів компанії, а, отже, переважно оперативних цілей). Не для кожного керівника підприємства ця ситуація є однозначно зрозумілою на етапі розробки та впровадження системи бюджетування. Тому недооцінка важливості функціонального аспекту в елементі методології бюджетування не дозволяє керівникам після впровадження цієї системи використовувати її для прийняття управлінських рішень, спрямованих на перспективу діяльності компанії. Тому на етапі розробки системи бюджетування найважливіше зрозуміти, які фінансові показники використовує вище керівництво компанії для встановлення вектору розвитку підприємства і їх обов'язково відобразити в структурі БДВ, БРГК і Розрахункового балансу.

Бюджет доходів і витрат — один з основних бюджетів підприємства, який показує співвідношення витрат і результатів господарської діяльності підприємства за визначений період. Призначення бюджету доходів і витрат полягає у тому, щоб надати керівництву підприємства деталізовану інформацію про ефективність кожного напрямку господарської діяльності багатoproфільних підприємств (холдингових структур), ефективність діяльності кожного структурного підрозділу підприємства за певний період часу.

Призначення бюджету руху грошових коштів полягає у забезпеченні збалансованості надходжень грошових коштів (відповідно до планових доходів) і витрачання коштів (відповідно до планових витрат), для виконання показників, що заплановані на бюджетний період у бюджеті доходів і витрат. Якщо грошових коштів виявиться недостатньо для відшкодування усіх витрат (запланованих відповідно до бюджету і витрат), то підприємству потрібно забезпечити додаткові джерела надходжень грошових коштів чи залучити зовнішнє фінансування. Зміни у співвідношенні активів і пасивів підприємства (в тому числі ті, які відбудуться у разі необхідності залучення зовнішнього фінансування) після реалізації БДВ і БРГК відображає Розрахунковий баланс. Його призначення — показати, як зміниться вартість підприємства в результаті господарської діяльності підприємства за бюджетний період. Його показники використовуються для здійснення фінансового аналізу, тобто він дозволяє визначити зміни у ефективності діяльності підприємства за бюджетний період. Цільовим показником у розрахунковому балансі є власний капітал, за яким інвестор (власник бізнесу) може оцінити привабливість даного виду бізнесу за критерієм прибутковості. Саме такий підхід дозволяє забезпечити системі бюджетування ефективність.

Висновки. За результатами дослідження можна зробити такі висновки. Запропонований у статті авторський підхід до представлення системи бюджетування у

функціональному, структурному та процесному аспектах дозволяє на етапі розробки системи бюджетування врахувати системні взаємозв'язки між окремими її елементами для максимально повного забезпечення потреб керівників підприємств в інформації для прийняття управлінських рішень. Такий підхід передбачає зміщення акцентів на першому етапі розробки системи бюджетування зі структурного аспекту на функціональний і процесний, що потребує подальших досліджень щодо технології впровадження або удосконалення системи бюджетування на підприємствах.

Література

1. Економічне управління підприємством: навч. посіб. / [Н. М. Євдокимова, Л. П. Батенко, В. А. Верба та ін.]; за заг. ред. Н.М. Євдокимової. — К.: КНЕУ, 2011. — 327 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник / С. Ф. Голов. — [3-є вид.] — К.: Лібра, 2006. — 710 с.
3. Карпов А. Е. Финансовая модель бюджетирования / Карпов Александр Евгеньевич. — [2-е изд.] — М.: Результат и качество, 2007. — 528 с. — (100 % практического бюджетирования. Кн. 3. Финансовая модель бюджетирования)
4. Концепция контроллинга. Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners ; пер. с нем. [В. Толкач] — 2-е изд. — М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с. — (Модели менеджмента ведущих корпораций).
5. Хруцкий В. Е. Системы бюджетирования. Семь шагов по эффективной постановке бюджетирования / В. Е. Хруцкий, Р. В. Хруцкий. — М. : Финансы и статистика, 2007. — 176 с.
6. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. [Пер. с англ.] — СПб.: Питер, 2007, — 1008 с.

Стаття надійшла до редакції 23.04.2013 р.