

## ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ МЕХАНІЗМ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТУВАННЯМ НА ПІДПРИЄМСТВІ

© Мілінчук О.В., 2008

Визначено роль системи бюджетування на підприємствах, які мають практичний досвід використання цієї управлінської технології, а також обґрунтовано необхідність розробки її організаційного механізму з метою вдосконалення управління. Розглянуто сутність, завдання, основні складові (функції, суб'єкти, об'єкти, методи, принципи) та послідовність етапів організаційного механізму системи бюджетування.

**Ключові слова:** механізм управління бюджетуванням; функції, методи, принципи, об'єкти та суб'єкти бюджетування; етапи організаційного механізму.

The role of budgeting system at enterprises which have used such management technology is determined and the necessity to apply the organization mechanism is improved in the article. The substance, purposes, main components (functions, subjects, objects, methods, principles) and stages of budgeting of organization mechanism of management of budgeting at enterprise are examined.

**Kew words:** mechanism of management of budgeting; functions, methods, principles, objects and subjects of budgeting, stages of organization mechanism.

### Постановка проблеми

Вивчення вітчизняного досвіду впровадження системи бюджетування у підприємницьку практику, дає змогу зробити висновок, що її використання дозволило нейтралізувати недоліки директивного планування радянських часів, які були зумовлені зовнішніми економічними відносинами, такими як централізоване планування на основі виробничих потужностей підприємства, витратний механізм ціноутворення, відсутність фінансового планування, ефективних ринкових інструментів аналізу тощо. Як свідчить огляд літератури, позитивним досвідом щодо застосування бюджетування володіють уже такі українські підприємства, як НВІГ «Інтерпайп», ВАТ «Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат», ВАТ «Укрнафта», «Ареал», Книжкова фабрика «Атлас», «Агробудсервіс», ЗАТ «Автовантажувач» й інші, та російські підприємства «Норильський никель», «Нижнетагильський металургический комбінат (НТМК)», «Алтайкокс», ЗАТ «Сотовая компания» (м. Новосибірськ), АТ «Заволжский завод гусеничных тягачей (ЗЗГТ)» (Нижньгородська обл.), ФК «Спартак», ВАТ «Центргаз» (м. Тула); ЗАТ «Новомосковский завод керамических материалов» (м. Новомосковськ); ЗАТ «ПМК-5-Центргаз» (м. Тула), ЗАТ «ТАТЕХ» (нафтодобувна компанія Республіки Татарстан) тощо [3, 6, 7].

При цьому менеджери вищеперелічених підприємств зазначають, що застосування системи бюджетування сприяє підвищенню фінансової стійкості; забезпеченню цільового використання та економії ресурсів; прийняттю обґрунтованіших управлінських рішень, ретельнішому вивченню діяльності підрозділів підприємства з точки зору надходжень та видатків тощо. Деякі американські топ-менеджери пропонують відмовитись від цієї системи. Так, Дж. Хоуп, Р. Фрезер в праці «Управління за рамками бюджетів» називають такі три недоліки існуючої системи бюджетування: 1) бюджетування – процес трудомісткий і дорогий; 2) бюджетування не відповідає вимогам сучасної конкурентної боротьби, потребам керівників та операційних менеджерів; 3) величезні масштаби маніпуляції даними звітності [5, с.23]. Але, на нашу думку, існуюча методологія повинна врахувати зауваження, які відомі та спричинені сучасним ринком, а також бути адаптована до реалій конкретної галузі, в якій працює підприємство.

Основними проблемами розробки та використання бюджетів на вітчизняних підприємствах менеджери вважають такі: недостатній рівень інформаційного забезпечення, відсутність сучасного технічного та програмного забезпечення, наявність конфліктів, пов'язаних з розподілом ресурсів між різними підрозділами, недостатня кваліфікація розробників бюджету тощо. Ці проблеми, на нашу думку, пов'язані з недоліками механізму управління бюджетування на українських підприємствах.

Варто також зазначити, що 85-річний зарубіжний та 16-річний вітчизняний досвід активного використання системи бюджетування дозволяє узагальнити три групи проблем, які при цьому виникають на підприємствах: 1) ідеологічні; 2) пов'язані з недосконалістю механізму її впровадження; 3) пов'язані з недосконалістю механізму її використання. Проблеми першого типу обумовлені нерозумінням ролі технології бюджетування в різних моделях управління, другого – недосконалістю системи управління підприємством, третього – недостатністю вивчення інструментарію управління системою бюджетування.

Отже, необхідне додаткове дослідження ролі та особливостей використання бюджетування в різних моделях управління, механізму регулювання цього процесу відповідно до змін зовнішнього і внутрішнього середовища, складу, сутності і можливостей вдосконалення інструментарію управління бюджетним процесом тощо. Відповідно все це обґрунтовує актуальність вивчення механізму управління системою бюджетування та адаптації його до сучасних вимог господарювання.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій**

В економічній літературі останнім часом з'явилася значна кількість праць, у яких обґрунтовується необхідність бюджетування на підприємствах, розкривається його економічний зміст у ринкових умовах господарювання, визначаються завдання, які є перед ним. Серед найвідоміших потрібно виділити праці Т. К. Бень, М. Д. Білик, В. В. Бочарова, Н. Г. Данилочкіної, С. Б. Довбня, В. Б. Івашкевича, П. Д. Алексєєвої, А. М. Поддєрьогіна, В. П. Савчука, О. С. Стоянової, Т. П. Карпової, В. М. Федосова, Т. В. Шишкової, А. Д. Шеремета, К. В. Щиборщ, В. Е. Хруцького й інших. Питання організації системи бюджетування в своїй праці «Внутрифирменное бюджетирование» розглядають В.Е. Хруцький, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов, деталізуючи механізми розподілу функцій і сфер відповідальності між рівнями управління, а також графік документообігу та системи стимулювання [6, с.271–294]. О.Є. Карпов присвятив одну із книг серії «100% практичного бюджетування» регламенту системи бюджетування [2].

Отже, в результаті дослідження поглядів на систему бюджетування, було виявлено відсутність у вітчизняних, а також у більшості зарубіжних авторів визначення ролі бюджетування; відповідності до стратегії; відсутність підходу до можливостей налаштування властивостей бюджетування для різних систем управління; недостатнє вивчення механізму управління системою бюджетування, зокрема складових впровадження та поточної організації її використання (регулювання, мотивація, контроль, аналіз тощо).

### **Постановка цілей**

Ціллю написання цієї статті є дослідження організаційного механізму управління бюджетуванням. Досягненню даної цілі сприяє розв'язання таких завдань:

- розкриття суті та основних складових організаційного механізму управління;
- дослідження функцій, принципів, методів, суб'єктів та об'єктів управління бюджетуванням;
- виокремлення основних блоків прийняття управлінських рішень у бюджетуванні.

### **Виклад основного матеріалу**

Перш ніж конкретно розглядати проблеми формування механізму управління системою бюджетування, доцільно уважніше розглянути теоретичні аспекти, пов'язані з тлумаченням сутності «механізм управління» як економічної категорії.

В «Економічній енциклопедії» (за редакцією С.В. Мочерного) управління розглядається як вплив на процес, об'єкт чи систему для збереження їхньої стійкості або переведення з одного стану в інший відповідно до визначених цілей. Управління соціально-економічною системою будь-якого рівня є єдністю двох підсистем: керуючої і керованої. Керуюча підсистема (суб'єкт управління) –

людина або група людей, які здійснюють управлінський вплив на керовану підсистему (об'єкт управління) спеціалізованими технічними засобами (обчислювальною технікою, засобами зв'язку, створенням і обробкою документів тощо). Зв'язок між керуючою та керованою системою здійснюється через обмін інформацією [1, с.731].

В.Е. Коломойцев пропонує розглядати управління як систематичний вплив на об'єкт (суспільна або державна структура, фірма, підприємство, організація, машина, механізм тощо) чи його складові з ціллю забезпечення його життєдіяльності, узгодженої роботи і досягнення остаточного результату [4, с. 337]. Отже, механізм управління містить як мінімум такі елементи, як керуючий суб'єкт, керований об'єкт та інструменти впливу на керований об'єкт. Відповідно мета управління – керівництво системою для забезпечення ефективної роботи її елементів, а також раціональних змін цієї системи з метою досягнення поставлених цілей.

Дослідження сутності поняття механізм показало, що це є система, пристрій, спосіб, що визначають порядок певного виду діяльності [1, с.354]. Отже, механізм в соціально-економічній системі визначає послідовність етапів певного виду діяльності, а механізм управління – це сукупність правил і процедур взаємодії суб'єктів та об'єктів управління, що забезпечують досягнення поставленої цілі чи реалізацію прийнятих рішень.

Узагальнивши зміст перелічених вище економічних понять, ми дійшли висновку, що механізм управління системою бюджетування – це сукупність важелів, що дозволяють налагоджувати функціональні зв'язки між основними елементами системи бюджетування (суб'єкти та об'єкт управління, функції та інструменти управління) та спонукають об'єкт системи (бюджетний процес) максимально ефективно функціонувати.

Механізм управління бюджетування передбачає такі елементи:

- 1) суб'єкти та об'єкти управління бюджетуванням;
- 2) послідовність етапів впровадження та використання системи бюджетування;
- 3) функції управління бюджетуванням;
- 4) сукупність принципів та методів, що забезпечують ефективне управління системою бюджетування.

Доцільно зауважити, що під час реалізації бюджетування існує доволі велике різноманіття об'єктів бюджетування, оскільки форми, види, структуру та склад бюджетів кожна організація обирає самостійно залежно від специфіки її діяльності, рівня диверсифікації, особливостей організаційної структури управління, установлених цілей у сфері управління тощо. На нашу думку, доцільно виділяти такі об'єкти управління під час бюджетування:

1. Бізнес-процеси (на підприємстві виділяються основні бізнес-процеси, що формують додану вартість: реалізація, виробництво, закупка, транспортування);
2. Проекти (поточні, в результаті яких підприємство отримує поточний фінансовий результат, та проекти розвитку, в результаті яких якісно змінюється виробничий, комерційний, управлінський тощо потенціал підприємства);
3. Центри фінансової відповідальності (підрозділи або групи підрозділів, яким наданий даний статус).

Отже, об'єкти бюджетування повинні бути обґрунтовані для здійснення конкретних цілей [2, с.145] (див. табл. 1).

Перелік об'єктів бюджетування може змінюватись, залежно від обраних цілей бюджетування.

Формуючи перелік суб'єктів системи бюджетування, необхідно зазначити, що в цьому процесі повинна брати участь вся компанія. Якщо бюджетування локалізовано лише у фінансово-економічних відділах, то можна стверджувати, що на підприємстві система не виконує своїх функцій управління. Перелік суб'єктів, що беруть участь в управлінні системою бюджетування наведені в табл. 2.

Функції менеджменту – спеціалізовані види різноманітних робіт, що виникають внаслідок поділу управлінської праці. З метою управління системою бюджетування виділяємо такі функції.

Бюджетне планування – це вид управлінської діяльності, який пов'язаний з розробленням на підприємстві бюджетів різних видів та для різних об'єктів, формування моделі їх консолідування, тобто це процес формування бюджетів на обмежений період (місяць, квартал, рік) з метою визначення на засадах багатоваріантного аналізу у кількісній формі обсягу необхідних ресурсів

(активів і пасивів, надходжень і видатків), оптимізації їх структури із врахування наявності певних обмежень та впливу зовнішніх чинників. Необхідно зазначити, що бюджетне планування покликане сформулювати на альтернативних засадах оптимальні кількісні механізми реалізації обраних заходів з метою досягнення цілей та реалізації обраної стратегії підприємства.

Таблиця 1

**Основні групи суб'єктів бюджетування**

Об'єкти бюджетування	Цілі обґрунтування
Бізнес-процеси	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення меж бізнес-процесів;</li> <li>- встановлення учасників бізнес-процесів;</li> <li>- формування показників ефективності бізнес-процесів;</li> <li>- розробка форматів бюджетів бізнес-процесів.</li> </ul>
Проекти розвитку	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення меж проектів розвитку;</li> <li>- встановлення учасників проектів розвитку;</li> <li>- формування показників ефективності проектів розвитку;</li> <li>- розробка форматів проектів розвитку.</li> </ul>
Центри фінансової відповідальності (ЦФВ)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- побудова взаємозв'язку між бізнес-процесами та ЦФВ;</li> <li>- формування показників ефективності ЦФВ;</li> <li>- розробка форматів бюджетів ЦФВ.</li> </ul>

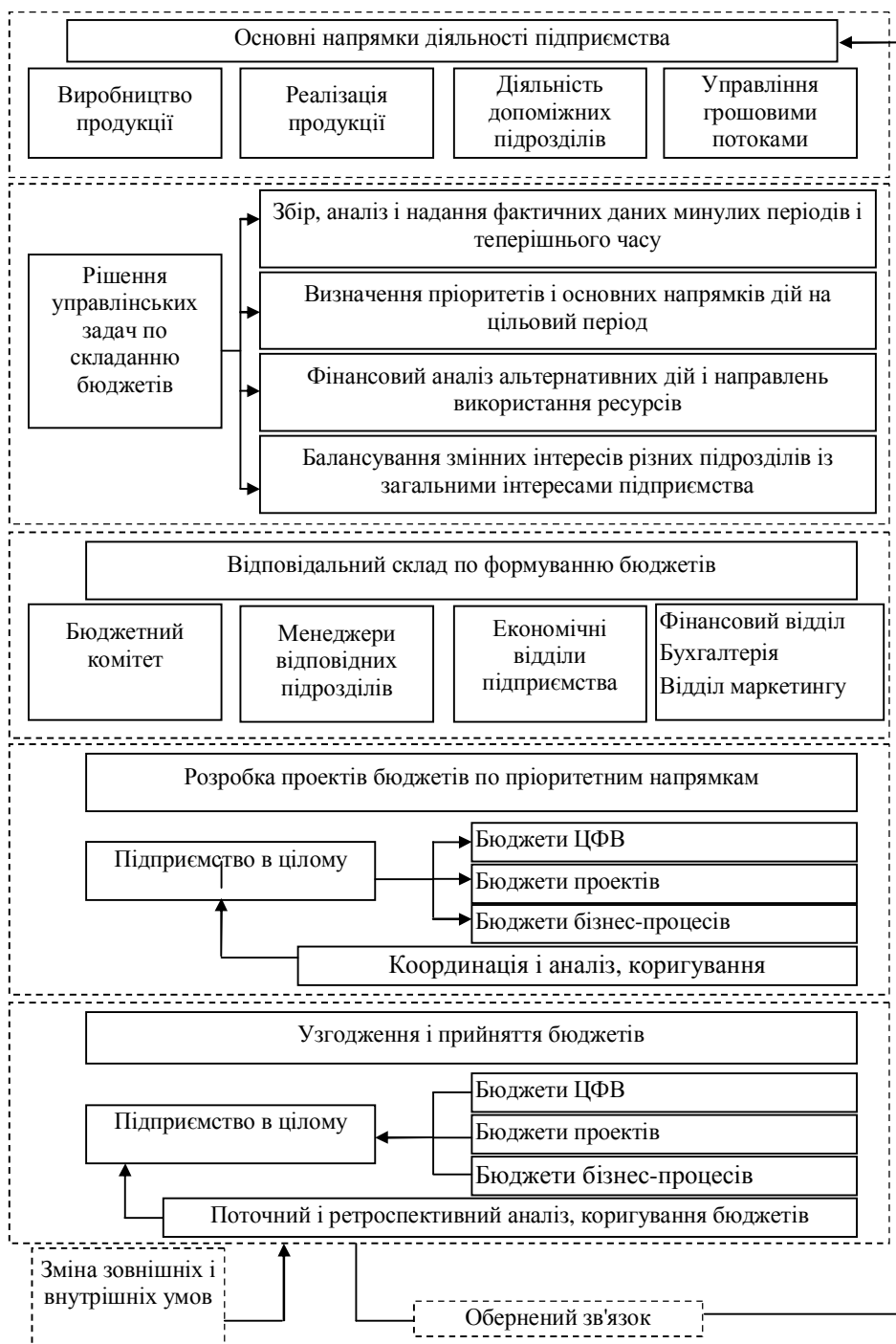
Таблиця 2

**Основні групи суб'єктів бюджетування**

Основні групи	Потенційні сильні сторони	Потенційні слабкі сторони	Потенційні проблеми	Основні шляхи розв'язку проблем
Власники	наявність досвіду інвестиційної діяльності.	відсутність чіткого виділення стратегічних показників підприємства.	відсутність чіткої стратегії розвитку підприємства і узгодження зведеного бюджету.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розробка стратегічних показників;</li> <li>- участь власників у визначенні граничних значень показників.</li> </ul>
Голова правління (директор)	сильні менеджерські навички.	недостатня фінансово-економічна грамотність.	відірваність від процесу бюджетування.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- мотивація директора на виконання стратегії;</li> <li>- навчання технологіям бюджетування.</li> </ul>
Бюджетний комітет (топ-менеджери)	комплексне охоплення вирішуваних проблем.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- різні інтереси;</li> <li>- нестійкі відносини між топ-менеджерами.</li> </ul>	низька ефективність роботи в процесі бюджетування.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- мотивація топ-менеджерів на виконання фінансових бюджетів.</li> </ul>
Фінансова дирекція	сильні аналітичні здібності.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- слабкі менеджерські якості;</li> <li>- відсутність знань об'єктів бюджетування.</li> </ul>	відсутність управління в процесі бюджетування.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- мотивація на виконання регламенту;</li> <li>- вивчення об'єктів системи;</li> <li>- розвиток менеджерських якостей.</li> </ul>
Підрозділи	сильні менеджерські якості.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- недостатня фінансово-економічна грамотність;</li> <li>- слабкі аналітичні здібності.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сильні протиріччя між підрозділами;</li> <li>- зацікавленість у відсутності чітких регламентів і системи контролю.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- контроль за виконанням регламентів;</li> <li>- мотивація на виконання бюджетів;</li> <li>- навчання технологіям бюджетування.</li> </ul>

## Складові організаційно-економічного механізму управління бюджетуванням

Функції	Суб'єкти	Принципи	Організаційно-розпорядчі методи	Об'єкти
Бюджетне планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- працівники, задіяні та відповідальні за розроблення бюджетів на підприємстві;</li> <li>- бюджетний комітет або інший координуючий орган, за яким закріплені функції кінцевого затвердження бюджетів, вирішення міжбюджетних конфліктних інтересів тощо.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- системність (єдність);</li> <li>- гнучкість;</li> <li>- неперервність формування та корегування;</li> <li>- точність;</li> <li>- уніфікованість бюджетних форм та процедур;</li> <li>- альтернативність;</li> <li>- достовірність та об'єктивність бюджетів тощо.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- бюджети різних видів;</li> <li>- положення про бюджетне планування;</li> <li>- норми та цільові ліміти бюджетних показників;</li> <li>- графіки формування та виконання бюджетів в організації тощо.</li> </ul>	центри фінансової відповідальності, бізнес-процеси, проекти.
Бюджетне організування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- працівники, задіяні та відповідальні за реалізацію, контроль та аналіз бюджетів;</li> <li>- бюджетний комітет або інший координуючий орган, за яким закріплені функції кінцевого затвердження бюджетів, вирішення міжбюджетних конфліктних інтересів тощо.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- повноти;</li> <li>- необхідність пріоритету реалізації продукції над її виробництвом та врахування обмеженості ресурсів;</li> <li>- неперервності (з можливістю коригування);</li> <li>- взаємозв'язок різних видів та рівнів бюджетів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- положення про фінансову організаційну структуру управління;</li> <li>- положення про бюджетний комітет на підприємстві;</li> <li>- посадові інструкції працівників бюджетного комітету;</li> <li>- схема документообігу при бюджетуванні тощо.</li> </ul>	процеси системи бюджетування (планування, організація, мотивація, контроль); автоматизована система управління бюджетуванням.
Бюджетне мотивування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- бюджетний комітет або інший координуючий орган, за яким закріплені функції кінцевого затвердження бюджетів, аналізу та контролю тощо.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- відповідальність за виконання і невиконання директивних бюджетних завдань;</li> <li>- справедливість формул розподілу запланованого та незапланованого прибутку.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Положення про бюджетне мотивування на підприємстві;</li> <li>- Положення про преміювання працівників підприємства за виконання та перевиконання бюджетних показників;</li> <li>- Положення про формування фондів оплати праці центрів відповідальності з урахуванням виконання бюджетних показників тощо.</li> </ul>	всі працівники, які приймають участь у роботі підприємства.
Бюджетний контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>- структурні підрозділи, окремі посадові особи, які здійснюють контроль за реалізацією бюджетування.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- цілеспрямованості;</li> <li>- об'єктивності;</li> <li>- оперативності;</li> <li>- комплексності;</li> <li>- системності;</li> <li>- ефективності тощо.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Положення про бюджетне контролювання в організації;</li> <li>- методика аналізу виконання бюджетних показників;</li> <li>- звіти про виконання бюджетів тощо.</li> </ul>	бюджети різних видів та для різних об'єктів, усі види ресурсів тощо.



*Організаційний механізм системи бюджетування на підприємстві*

Бюджетне організування – вид управлінської діяльності, пов'язаний з формуванням та упорядкуванням організаційної структури управління відповідно до цілей бюджетування й розробленням організаційних механізмів реалізації та використання бюджетів.

Бюджетне мотивування – вид управлінської діяльності щодо розроблення системи стимулювання за успішне виконання бюджетів, при цьому визначальну роль відіграє якість розроблених у результаті бюджетного планування бюджетів, їх точність та надійність. Крім того, мотивування передбачає визначення обґрунтованих розмірів основної та додаткової заробітної плати. Бюджетний контроль – вид управлінської діяльності, пов'язаний з перевіркою та оцінюванням результативності функціонування бюджетної системи на підприємстві відповідно до встановлених критеріїв і стандартів, та, зокрема, оцінюванням бюджетів організації.

Формування механізму управління процесом бюджетування доцільно здійснювати на основі загальних методів та принципів формування механізму управління, а також вітчизняних та зарубіжних тенденцій і перспектив розвитку системи бюджетування як об'єкта управління (див. табл. 3). З врахуванням всіх елементів механізм бюджетування можна зобразити як на рисунку.

Як очевидно з рисунку, розв'язання управлінських завдань з складання бюджетів передбачає:

1. Збір, аналіз і надання даних як фактичних теперішніх, так і минулих періодів;
2. Визначення пріоритетів і основних напрямків дій на цільовий період;
3. Фінансовий аналіз альтернативних дій і напрямків використання ресурсів;
4. Балансування змінних інтересів різних підрозділів із загальними інтересами підприємства;
5. Узгодження та затвердження зведеного бюджету підприємства.

На всіх етапах – збору даних, розробки, прийняття та затвердження, контролю та аналізу – важливим в організаційному механізмі бюджетування є вчасне врахування зміни внутрішніх і зовнішніх факторів та коригування бюджетних показників.

### Висновки

Отже, основними завданнями ефективного управління бюджетування є вирішення таких проблем:

1. В організаційній сфері – проектування бюджетної структури управління підприємством (виділення центрів відповідальності та формування моделі їх взаємодії); організація процедури консолідування бюджетів підрозділів з метою формування зведених, а також контролю часу за здійсненнями інтеграцій в системі бюджетування; підбір та адаптація програмних та технічних засобів для здійснення бюджетних процедур.

2. У кадровій сфері – популяризація ідей бюджетування серед усіх працівників підприємства шляхом проведення корпоративних тренінгів, підбору кваліфікованих спеціалістів, відповідальних за впровадження та реалізацію системи бюджетування; розподіл обов'язків відповідно до повноважень працівників відділів, що беруть участь у бюджетуванні; відпрацювання мотиваційних механізмів за досягнення бюджетних показників.

3. В економічній сфері – визначення цілей впровадження бюджетування в межах стратегії управління підприємством; обґрунтування ресурсних потреб у зв'язку із впровадженням бюджетних систем; формування сукупності методів розроблення бюджетів; розробка розумної деталізації статей бюджету з метою уникнення надлишкової системи реєстрів для цілей бюджетування; вибір підходів (бухгалтерський, податковий, управлінський) щодо формування доходів та витрат підприємства, грошових потоків тощо.

### Перспективи подальших досліджень

Досліджуючи організаційний механізм, необхідно враховувати його взаємозв'язок з економічними результатами діяльності: як питання ефективного планування, організації, мотивації та контролю впливають на досягнення підприємством стратегічних цілей, змінюють вартість підприємства та основні фінансові показники. Тому подальшим напрямком дослідження є економічна доцільність та ефективність основних організаційних заходів з управління системою бюджетування.

1. *Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / Редкол.: ...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. — 848 с.* 2. *Карпов А.Е. Регламент системы бюджетирования. — М.: Результат и качество, 2004. — 464 с.* 3. *Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Интегрированный нормативный метод бюджетного планирования деятельности предприятия / Актуальные проблемы экономики. — 2004. — №7(37). — С. 111–122.* 4. *Коломойцев В.С. Универсальный словарь экономических терминов: инвестування, конкуренція, менеджмент, маркетинг, підприємництво: Навч. посібник. — К.: Молодь, 2000. — 382 с.* 5. *Хоуп Дж., Фрейзер Р. Бюджетирование, каким мы его не знаем. Управление за рамками бюджетов. — М.: ООО «Вершина», 2005. — 256 с.* 6. *Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 400 с.* 7. <http://www.intalev.ua> // Сайт консалтингової компанії «Інтальов Україна».