УДК 336.14.01:658

О.Г. Мельник
Національний університет “Львівська політехніка”

БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

© Мельник О.Г., 2003

Уточнено трактування терміну "бюджетування", визначено його роль та місце у процесі управління підприємством, досліджено взаємозв'язок між бюджетуванням та основними категоріями менеджменту.

There are in the article the interpretation of the term "budgeting" is specified, its role and place in the process of management is determined, the interrelation between budgeting and basic categories of management is investigated.

Постановка проблеми і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В умовах формування ринковоорієнтованої економічної системи, відмови від командно-адміністративних важелів управління, роздержавлення та приватизації майна, загострення конкурентної боротьби на ринку зростає рівень відповідальності вітчизняних суб'єктів господарювання за раціональне формування та використання усіх видів ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових, інформаційних, технологічних тощо) з метою забезпечення результативної діяльності підприємств. Виконання цього завдання вимагає від сучасних організацій формування ринковоадекватних систем управління, які б гнучко реагували на динаміку чинників середовища функціонування і могли б забезпечити оптимальне використання власних і залучених ресурсів з метою формування прийнятного рівня результативності. У структурі елементів процесу управління підприємством саме бюджетування покликане розробляти механізми оптимального співвідношення та структури надходжень і видатків з метою формування на підприємстві жорсткої фінансової дисципліни, мінімізації втрат, забезпечення цільового розподілу обмежених ресурсів тощо. На жаль, на вітчизняних підприємствах системи бюджетування використовуються на досить низькому чи примітивному рівні, оскільки немає відповідних теоретичних та методичних розробок, доступного програмного забезпечення, необхідної кваліфікації у працівників, достатньої інформації про процес бюджетування. Усе це зумовлює необхідність формування теоретико-методологічних засад здійснення бюджетування на підприємствах як бази для прикладного використання цієї технології в системі управління вітчизняними підприємствами з метою покращання результативності їхньої діяльності.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення цієї проблеми. Проблеми бюджетування на підприємствах на сучасному етапі є надзвичайно актуальними. Це підтверджується їх різнобічним оглядом у літературних джерелах з тематики управлінського та бухгалтерського обліку, фінансів підприємств, менеджменту, економіки підприємства тощо. При цьому проблеми бюджетування виступають об'єктом зацікавлення не лише у науковців, але й у підприємців, менеджерів, економістів, бухгалтерів. Як зазначають Бутинець Ф., Чижевська Л., Герасимчук Н., бюджетування є невід'ємною

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

частиною короткотермінового планування діяльності організації. При цьому планування є однією із функцій управління організацією та є процесом визначення дій, які повинні бути виконані в майбутньому [3, с. 338–339]. На думку І. Бланка, бюджетування є основною складовою системи оперативного планування діяльності підприємства, яка полягає в розробці комплексу короткотермінових планових завдань щодо забезпечення здійснення виробничо-господарської діяльності організації відповідно до встановлених цілей [2, с. 124]. Бочаров В. вважає, що бюджетування − це процес розроблення і формування планових бюджетів, які поєднують плани діяльності організації різноманітного функціонального спрямування (виробничі, маркетингові, фінансові) [7, с. 257]. Вищезгадані автори розглядають бюджетування у його досить вузькому прояві, тобто як елемент, складову процесу короткотермінового планування, при реалізації якої відбувається розробка бюджетів організації. Тобто розглядається лише вузький початковий етап технології бюджетування: бюджетне планування, у результаті реалізації якого повинні сформуватись бюджети організації. Професор Г. Кірейцев стверджує, що бюджетування є основним інструментом фінансового планування, який застосовується з метою економії фінансових ресурсів, зменшення невиробничих витрат, забезпечення гнучкості щодо управління собівартістю та підвищення рівня обґрунтованості планово-фактичних показників [14, с. 425–426]. За своєю сутністю інструмент тлумачиться як знаряддя для праці, виконання певних операцій тощо [4], тому розглядати бюджетування як інструмент є не досить правильним, оскільки бюджетування за своєю сутністю є процесом, технологією. Цим же автором [14] не досить зрозуміло описано, яке ж місце займає бюджетування у часовому аспекті фінансового планування: воно задіяне лише у процесі короткотермінового планування чи є елементом перспективного планування.

А. Шеремета розглядає бюджетування у дещо ширшому аспекті, стверджуючи, що бюджетування є одним із найважливіших в системі планування і контролю в управлінському обліку [12, с. 84–85]. Варто зауважити, що автор розглядає бюджетування не лише як процес розробки бюджету, але й як процес контролювання на засадах розробленого бюджету, тобто вказує на існування взаємозв'язку між функціями менеджменту, крізь які проникає бюджетування. Необхідно наголосити на певній некоректності визначення ролі бюджетування в системі планування і контролю в управлінському обліку, оскільки управлінський облік є значно вужчим поняттям, яке доцільно розглядати в межах системи контролювання як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення та узагальнення певної інформації для цілей управління з метою подальшої її обробки та формування на цій базі відповідних управлінських рішень.

Н. Селезньова і А. Іонова, розглядаючи фінансове планування, зазначають, що основними методами формування фінансового плану є: метод відсотка від реалізації та метод бюджетного планування (формування системи взаємопов'язаних кошторисів*) [11, с. 99–100]. Варто зазначити, що метод – це сукупність способів та прийомів, які застосовуються в окремих сферах чи галузях діяльності, при цьому в самому словосполученні "бюджетне планування" вже закладено процесуальну сутність. При цьому методами фінансового планування можуть бути: нормативно-аналітичний, факторний, динамічний, балансовий тощо, але бюджетування в жодному випадку не може бути способом розробки

* Ототожнення понять "бюджет" та "кошторис" є досить типовою помилкою, але кошторис передбачає формування видатків та не розглядає, на противагу бюджету, джерел їх покриття.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

фінансового плану, оскільки це є процес. Необхідно зазначити, що цими авторами розглядається „бюджетне планування” як процес розробки бюджетів, тобто акцентується увага лише на одному із структурних елементів бюджетування, на одному із етапів його реалізації.

Білик М. вважає, що бюджетування є стандартизованим процесом, який базується на самостійно розроблених та загальновизнаних процедурах [1, с. 101]. При цьому огляд публікації автора дає змогу стверджувати, що він ототожнює поняття "бюджетування" та "бюджетне планування", стверджуючи, що бюджетне планування на підприємстві складається з двох етапів: планування (розроблення бюджету) та моніторингу (контроль за виконанням бюджету). Таке трактування є досить суперечливим, оскільки планування покликане визначити перспективу діяльності організації та не містить у своїй системі контролювання, яке, своєю чергою, є відокремленою функцією менеджменту.

Партин Г. під бюджетуванням розуміє процес розроблення бюджетів, хоча у своїй публікації автор виділяє поняття бюджетного контролю як процесу зіставлення фактичних результатів діяльності підприємства з бюджетними (тобто плановими), аналізу розбіжностей та здійснення необхідних коректив [10, с. 51]. З огляду на публікацію можна зробити висновок, що автор ототожнює поняття "бюджетування" та "бюджетне планування", крім того, в межах бюджетного контролю пропонує здійснювати корегуючі дії, що є основним завданням бюджетного регулювання. Тобто немає чіткості у розмежуванні, тлумаченні та формуванні взаємозв'язків між запропонованими категоріями.

Багато авторів розглядає бюджетування у ширшому розумінні. Наприклад, у книзі "Сім нот менеджменту" бюджетування тлумачиться як технологія планування, обліку і контролю грошей і фінансових результатів [12, с. 53]. Автори книги "Внутрішньофірмове бюджетування" розглядають бюджетування як управлінську технологію, яка включає технологію бюджетування (інструментарій фінансового планування, порядок консолідації бюджетів різних рівнів управління і функціонального спрямування), організацію бюджетування (формування фінансової структури компанії, бюджетного регламенту і механізмів бюджетного контролю, розподіл функцій в апараті управління у процесі бюджетування, формування системи внутрішніх нормативних документів) та автоматизацію фінансових розрахунків [15, с. 15–16]. У цьому тлумаченні немає чіткості у структуризації елементів бюджетування, оскільки оптимальне планування здійснюється на засадах автоматизації розрахунків, організація бюджетування включає і бюджетний контроль, який є відокремленою управлінською функцією тощо. Горилей О. розглядає бюджетування як сучасну управлінську технологію, впровадження якої вимагає створення певних організаційних умов [5]. Мейтленд І. трактує бюджетування як процес формування бюджетів з подальшим їх якнайточнішим виконанням [9, с. 1].

Отже, огляд, вивчення та аналіз літератури за проблемою дає змогу стверджувати, що існує досить неоднозначне та суперечливе трактування терміну „бюджетування”, відповідно немає чіткості у визначенні його місця та ролі у процесі управління підприємством, не розглядаються питання взаємозв'язку бюджетування з основними управлінськими категоріями.

Цілі статті. У контексті визначеної проблематики та за результатами аналізу останніх досліджень у статті установлено такі цілі:

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

– уточнення трактування терміну „бюджетування”;

– визначення місця та ролі бюджетування у процесі управління підприємством;

– дослідження взаємозв'язку бюджетування з основними категоріями менеджменту.

Виклад основного матеріалу дослідження. На засадах огляду та аналізу літератури та результатів проведених дослідженнь пропонується розглядати бюджетування як управлінську технологію, яка полягає у цільовому формуванні та використанні бюджетів організації.

Бюджетування як управлінська технологія виконує великий перелік завдань в організації, а саме:

– забезпечує цільове використання та розподіл обмежених організаційних ресурсів;

– формує чітку інформаційну картину про джерела покриття визначених видатків та оптимізує структуру надходжень і видатків;

– зміцнює фінансову дисципліну в організації, чітко визначаючи центри відповідальності;

– забезпечує здійснення більш обґрунтованої інвестиційної політики організації, виділяючи найперспективніші сфери для інвестування;

– формує інформаційну базу для здійснення реального аналізу фінансово-господарського стану організації;

– створює широкі можливості для формування мотиваційних механізмів на засадах економії витрат, виконання бюджетних показників тощо;

– сприяє удосконаленню організаційної структури управління організацією, оскільки вимагає чіткої організаційної структуризації, функціонального поділу, ефективної координації, формування системи взаємопідпорядкування та делегування повноважень;

– формує у працівників організації уявлення про наявні взаємозв'язки між усіма сферами та підрозділами в організації у процесі виробничо-господарського циклу;

– сприяє покращанню фінансового стану організації, підвищенню її фінансової стійкості на засадах переорієнтації на прибуткові види бізнесу та усунення зайвих ланок на підприємстві;

– удосконалює систему управління ресурсними потоками з ціллю пошуку найоптимальнішого варіанта діяльності підприємства чи його окремих структурних підрозділів, реалізації конкретного проекту чи видів діяльності;

– сприяє мінімізації втрат на підприємстві та полегшує пошук "вузьких місць" тощо.

Тобто бюджетування стосується практично усіх функціональних сфер у процесі управління підприємством. Своєю чергою, процес менеджменту (процес управління організацією) – це послідовність певних завершених етапів управлінської діяльності, які забезпечують управлінський вплив керуючої системи на керовану з метою досягнення цілей організації. При цьому процес управління організацією складається з 4-х основних етапів [8]:

1. Реалізація конкретних функцій менеджменту через загальні (планування, організування, мотивування, контролювання та регулювання).

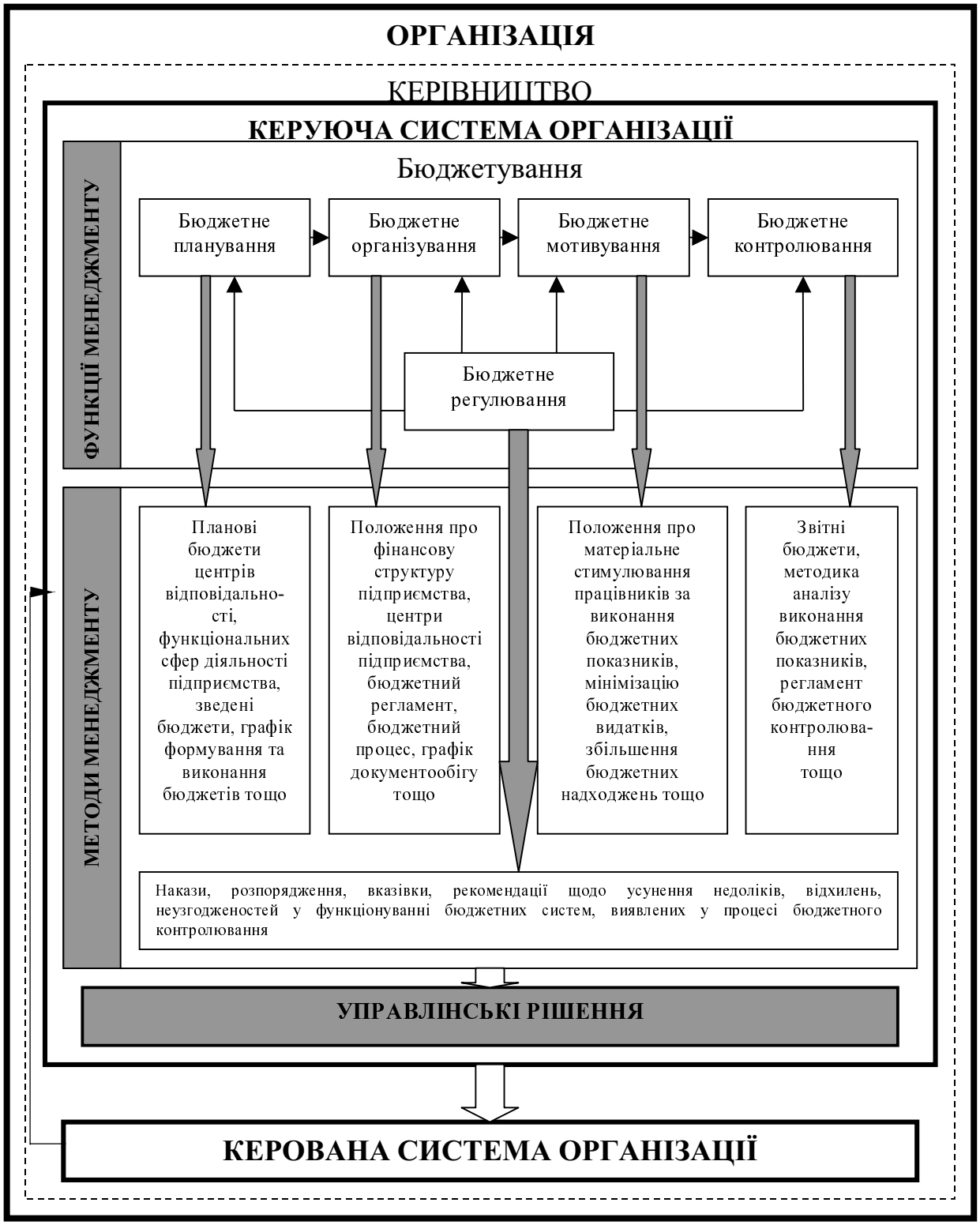
2. Формування методів менеджменту як способів впливу керуючої системи на керовану.

3. Трансформація методів менеджменту в управлінські рішення.

4. Забезпечення впливу керуючої системи на керовану на засадах керівництва.

Бюджетування як управлінська технологія пронизує увесь процес управління підприємством (рисунок).

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua



Місце бюджетування в системі управління підприємством

Відповідно до цього бюджетування на першому етапі процесу управління підприємством реалізується у певній послідовності, а саме:

1. Бюджетне планування – це процес розробляння бюджетів для конкретних об'єктів та на певний проміжок часу з метою визначення на засадах багатоваріантного аналізу у

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

натуральній чи грошових формах обсягу видатків і надходжень, оптимізації їх структури та кореспонденції з метою досягнення установлених організацією цілей із врахуванням наявності певних обмежень та впливу чинників середовища функціонування. Бюджетне планування, своєю чергою, також реалізується через певні етапи: 1) інформаційного забезпечення бюджетного планування; 2) вибору методів бюджетного планування; 3) визначення видів, кількості, форм та структури бюджетів організації; 4) консолідації бюджетних показників; 5) формування бюджету організації. Цей етап у перерізі бюджетування є найважливішим, оскільки формує перспективу функціонування бюджетної системи в організації, усвідомлення її необхідності для забезпечення досягнення установлених цілей.

2. Бюджетне організування. Передбачає формування фінансової структури компанії на засадах чіткого визначення центрів відповідальності, розподіл функцій в апараті управління та між підрозділами в організації у здійсненні бюджетування, формування системи внутрішніх нормативів та критеріїв для бюджетних систем, формування бюджетних регламентів та механізмів консолідування бюджетних показників. Істотним моментом на цьому етапі є виділення центрів відповідальності. Центри відповідальності – це структурні підрозділи підприємства, певні групи працівників в межах структурних підрозділів, сукупність підрозділів підприємства, які здійснюють чи забезпечують здійснення конкретних видів діяльності, несуть відповідальність за результативність своєї ділянки роботи у фінансовому аспекті та відповідають за цільове використання ресурсів організації. При цьому, як свідчить огляд літературних джерел [1, 3, 8, 11–15], існують різноманітні підходи до класифікації центрів відповідальності. Наприклад, за ознакою завдань та функцій виділяють основні та обслуговуючі центри відповідальності, що пов'язано з виконанням ними основних та допоміжних видів діяльності. За змістом виділяють центри витрат, інвестицій, прибутку, оборотів, капіталовкладень тощо. При цьому назви цих центрів відповідальності визначають характер їхньої діяльності та межі відповідальності. Передбачається, що за ефективної системи бюджетування в організаціях розробляються бюджети за центрами відповідальності та функціональними сферами, що сприяє оптимальному формуванню основного бюджету організації.

3. Бюджетне мотивування. Доцільно розглядати з двох позицій, оскільки елементи матеріального стимулювання уже закладаються в бюджетах організації у перерізі витрат на оплату праці, соціальне забезпечення працівників тощо та певні елементи стимулювання необхідно формувати у вигляді премій чи бонусів за виконання бюджетних показників, мінімізацію видатків та втрат (у відсотках до суми зменшення витрат чи втрат), збільшення бюджетних надходжень. Звичайно, система бюджетного стимулювання повинна враховувати особливості діяльності кожного з центрів відповідальності та стимулювати не лише кількісні показники діяльності, але й якісні, оскільки у таких випадках, наприклад, може виникати загроза мінімізації витрат на сировинно-матеріальні ресурси шляхом закупівлі ресурсів гіршої якості, що обов'язково відобразиться на якості продукції підприємства.

4. Бюджетне контролювання. Передбачає здійснення перевірки досягнення бюджетних показників, оцінювання кінцевих результатів виконання бюджетів, виявлення чинників та причин, що сформували невиконання бюджетних показників, виявлення недоліків у

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

діяльності центрів відповідальності та функціонуванні бюджетних систем загалом, визначення ефективності бюджетних видатків та раціональності розподілу фінансових ресурсів організації, виявлення неузгодженостей у процедурі консолідації бюджетних показників тощо. При цьому бюджетний контроль реалізується через певні етапи: 1) визначення цілей та завдань бюджетного контролю; 2) оцінювання виконання бюджетних показників та рівня функціонування бюджетних систем; 3) аналізу отриманих результатів; 4) виявлення недоліків, проблем та визначення потреби у корективах.

5. Бюджетне регулювання. Передбачає усунення усіх недоліків, відхилень, неточностей, неузгодженостей, які виявлені у процесі бюджетного контролювання та здійснення усіх необхідних коректив на попередніх етапах.

У результаті реалізації вищенаведених процесів повинні сформуватись методи менеджменту – способи впливу на працівників організації, приклади яких показано на рисунку. Необхідно зазначити, що основним методом менеджменту, формуванню якого підпорядковано бюджетування, є бюджет. Огляд літератури та проведені дослідження за проблемою дають змогу стверджувати, що бюджет – це розпис надходжень та видатків на певний період, пов'язаний з функціонуванням певного об'єкта, реалізацією проекту, виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг), що формується на засадах багатоваріантного аналізу з метою пошуку найоптимальнішого шляху досягнення встановлених цілей організації. Сформовані у процесі бюджетування методи менеджменту підлягають трансформації в управлінські рішення для забезпечення безпосереднього впливу керуючої системи на керовану на засадах керівництва.

Наукові результати:

1. Уточнено трактування терміну "бюджетування" як управлінської технології, яка спрямована на розроблення та використання бюджетів в організації.

2. Визначено місце бюджетування в процесі управління підприємством та охарактеризовано взаємозв'язок бюджетування з основними категоріями менеджменту.

3. Сформовано процес реалізації бюджетування на фоні здійснення процесу управління підприємствами тощо.

Висновки. Впровадження та функціонування бюджетних систем на підприємствах на сучасному етапі є надзвичайно актуальною проблемою, яка потребує передусім теоретико-методологічного обґрунтування. У статті уточнено трактування терміну "бюджетування", визначено його місце у процесі управління підприємством, взаємозв'язки з основними категоріями менеджменту та запропоновано послідовність реалізації бюджетування на фоні здійснення процесу управління. При цьому існує необхідність у більш ретельнішому висвітленні питань, пов'язаних з процедурами бюджетного планування, методикою формування фінансової структури підприємства, бюджетного аналізу, розгляді форми та структури різноманітних бюджетів організації.

1. *Білик М.Д. Бюджетування у системі фінансового планування // Фінанси України. – № 3 (88), березень, 2003. – С. 97–110. 2. Бланк И.А. Управление использованием капитала. – К., 2000. 3. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський та*

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

управлінський облік. – Житомир, 2000. 4. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад, і голов. ред. В. Т. Бусел. – К., 2002. 5. Горилей О. Жизненная необходимость // Компаньйон, №42 (298), 25.10.2002. 6. Данилюк М.0., Лещій В.П. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: Наукове видання. – Івано-Франківськ, 2002. 7. Коммерческое бюджетирование / Бочаров В.В. – СПб., 2003. 8. Кузьмін О.Є Мельник О.Г. Основи менеджменту: Підручник. – К., 2003. 9. Мейтленд И. Бюджетирование для нефинансовых менеджеров / Пер. с англ. // Под. ред. С.Л. Каныгина. – Днепропетровск, 2002. 10. Партин Г.0. Бюджетування у системі управління витратами підприємства // Фінанси України, №5 (90), травень, 2003. – С.50–53. 11. Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ: Учеб. пособие. – М., 2001. 12. Семь нот менеджмена. – 5-е изд., доп. – М., 2001. 13. Управленческий учет: Учебное пособие / Под. ред. А.Д. Шеремета. – М., 2000. 14. Фінансовий менеджмент: Навч. посібник / За ред. проф. Г.Г. Кірейцева. – К., 2002. 15. Хруцкий В.Е., Сизова Т., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетированне: Настольная книга по постановке финансового планирования. – М., 2002.

УДК 338

Е.И. Мешайкина
Брестский государственный технический университет

УСПЕХИ И НЕУДАЧИ В РЕФОРМИРОВАНИИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ПОЛЬШИ

© Мешайкина Е.И., 2003

Проанализированы факторы, способствующие достижению высоких результатов в развитии предприятий в разные периоды трансформации, а также причины неудач при проведении адаптационных преобразований. Показано, что на начальном этапе реформ основное влияние на то, будет ли достигнут успех или нет, оказывали внешние факторы. В более поздний период трансформации менеджеры главное значение придают внутренним процессам в организации, особенно эффективности управления.

The article has provided for an analysis of the factors contributing to the achievement of good results in the enterprise development during different transformation periods, as well as of the reasons for the failures in carrying out adaptation transformations. It has been shown that on the initial stage of the reforms, external factors exert primary influence on whether success is achieved or not. At a later transformation period managers pay most attention to the internal processes in the organisation, particularly the management efficiency.

Постановка проблемы и ее связь с существенными научными и практическими задачами. Реформирование предприятия – это чрезвычайно сложный процесс, имеющий холистический характер. Чтобы одержать успех, нельзя обойти вниманием ни один

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua