

С. 415-421. 10. Норт Д. Институції, інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюби. – К., 2000. 11. Холл Р.Х. Организации: структуры, процессы, результаты. – СПб., 2001. 12 Голомовзий В.М., Дарміць Р.З. Проблемы оцінки ефективності функціонування апарату управління організацій / Міжнародна науково-прикладна конференція “Менеджмент і міжнародне підприємництво”: Зб. матер. / Відп. ред. О.Є. Кузьмін. – Львів, 2001. 13. Аккоф Р. Аккоф о менеджменте / Пер. с англ.// Под ред. Л.А. Волковой. – СПб., 2002. 14. Доль П. Маркетинг-менеджмент и стратегии. 3-е изд. / Пер. с англ. // Под ред. Ю.Н. Каптуревского. – СПб., 2002. 15. Кузьмін О.Є., Гладунський В.Н. Моделювання стилю керівництва на засадах компромісу інтересів // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Проблеми управління інноваційною діяльністю: Зб. наук. праць. – 2002. – Вип. 4.

УДК 336.14.01:658

О.Г. Мельник

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра менеджменту і міжнародного підприємництва

ОБЪЕКТЫ БЮДЖЕТОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ: СУТНЕСТЬ ТА УМОВИ ВИБОРУ

© Мельник О.Г., 2004

Розглянуто сутність та визначено сукупність об'єктів бюджетування, охарактеризовано умови та чинники вибору конкретних об'єктів бюджетування (операції, центри відповідальності, види бізнесу, проекти та програми) на підприємствах. Уточнено трактування поняття “центр відповідальності”, запропоновано класифікацію та охарактеризовано різні види центрів відповідальності.

There in the article the the essence of budgeting is considered and the set of objects of the budgeting is determined, the conditions and factors of a choice of concrete objects of the budgeting (operation, centres of the responsibility, kinds of business, projects and programs) at the enterprises are characterized. The definition of concept “the centre of the responsibility” is specified, the classification and the different kinds of the centres of the responsibility are characterized.

Постановка проблеми. На сучасному етапі активізації розвитку підприємництва у пострадянських країнах загострюється конкурентна боротьба за споживачів, ресурси, ринки збуту, інвестиційний капітал тощо. Водночас гостро постають проблеми перманентного підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості суб'єктів підприємницької діяльності, що досягається не лише за рахунок високої кваліфікації працівників, впровадження та застосування сучасної техніки та технології, формування ефективної системи інформаційного забезпечення, але й на засадах застосування прогресивних управлінських технологій, впровадження бюджетування в організаціях, здійснення результативних організаційних змін тощо. Результати аналізу літературних джерел та проведеного соціологічного опитування дають змогу стверджувати, що менеджери та підприємці все більше уваги приділяють зміцненню фінансової стійкості підприємства, забезпеченню цільового використання та економії ресурсів організації, прийняттю обґрунтованіших управлінських рішень, вивченню діяльності власних підрозділів та організації з позицій надходжень і видатків на засадах бюджетування. При цьому перед підприємствами на етапі впровадження бюджетування постають проблеми, пов'язані з вибором об'єктів бюджетування залежно від цілей бюджетного управління, оскільки від такого вибору надалі залежатиме рівень та

масштабність організаційних змін в економічній, виробничо-господарській, технологічній та соціальній сферах організації. Тому проблеми визначення умов і чинників вибору об'єктів бюджетування у конкретних організаціях є актуальними та потребують ретельного розгляду.

Аналіз останніх досліджень і результатів. Проблеми впровадження та використання бюджетування на підприємствах висвітлюються у працях Гамаюнова В.В., Данилюка О.Д., Лещука В.Р., Любанової Т.М., Мішина Ю.А., Мясоєдова Л.В., Олейникова Ю.А., Сізової Т.В., Хруцького В.Є. [1–6]. Цими авторами так чи інакше розглядаються питання, пов'язані з вибором об'єктів бюджетування на підприємстві, хоча не вказуються умови та чинники здійснення такого вибору. Деякими авторами (Гамаюновим В.В., Сізовою Т.В., Хруцьким В.Є. та ін.) у перерізі об'єктів бюджетування розглядаються види бізнесу, що характерно в умовах високого рівня диверсифікації діяльності підприємства, дивізійних організаційних структур управління чи певних організаційних об'єднань (конгломератів) [6]. Багатьма авторами (Ананькіна Є., Данілочкіна Н., Данілочкін С., Мішин Ю. та ін.) розглядається у перерізі об'єктів бюджетування центри відповідальності на підприємстві, хоча немає єдиного розуміння сутності та призначення центрів відповідальності [3; 5]. Іншим можливим об'єктам бюджетування (операціям, проектам, програмам тощо) у проаналізованій літературі не відведено належної уваги.

Постановка задач. Задачі роботи логічно випливають із результатів огляду літературних джерел та проведених досліджень за проблемою і передбачають:

- визначення сутності та сукупності об'єктів бюджетування на підприємствах;
- виявлення та характеристика умов і чинників вибору конкретних об'єктів бюджетування в організації;
- уточнення поняття “центр відповідальності” та формування класифікації центрів відповідальності як різновидів об'єктів бюджетування.

Виклад основного матеріалу. На сучасному етапі розвитку підприємництва у країнах з перехідною економікою бюджетування як управлінська технологія викликає значне зацікавлення. На Заході, у США та Японії комплексне бюджетування є показником рівня розвитку менеджменту на підприємстві. Результати опитування керівників промислових підприємств Росії, проведеного соціологічною службою “Кассандра”, свідчать про те, що ті підприємства, на яких відбулось удосконалення фінансового управління на засадах впровадження та використання бюджетних систем (таких виявилось приблизно третя частина опитуваних), в 2,5 раза частіше висловлювали оптимістичні прогнози щодо діяльності власних організацій та повністю володіли ситуацією на них. Позитивний досвід щодо застосування бюджетування мають вже такі українські підприємства, як ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат”, ВАТ “Укрнафта”, “Ареал”, Книжкова фабрика “Атлас”, “Агробудсервіс”, ЗАТ “Автонавантажувач” тощо та російські підприємства “Норильський никель”, “Нижнетагильський металургічний комбінат (НТМК)”, “Алтайкокс”, ЗАТ “Сотовая компания” (м. Новосибірськ), “Синтертрейд” (м. Москва), АТ “Заволжский завод гусеничних тягачей” (ЗЗГТ) (Нижньгородська обл.), “Альфа-Еко” тощо [1; 2; 5; 6]. Результати соціологічного дослідження за проблемою стверджують, що необхідність впровадження та використання бюджетування на підприємствах зумовлюється такими причинами: кризою неплатежів, значними фінансовими втратами, відсутністю інформації про реальні витрати та надходження, необхідністю відображення у вартісному виразі усіх виробничо-господарських операцій, нецільовим використанням ресурсів організації, необхідністю виокремлення найрентабельніших видів бізнесу організацій тощо.

Об'єкти бюджетування – це певна діяльність, підрозділ, сфера, проект тощо, для яких в організації формуватимуться бюджети, здійснюватиметься їхня реалізація та контролювання виконання. Огляд літератури [1–6] та проведені дослідження за проблемою дають змогу стверджувати, що бюджетування в організації може здійснюватись за такими об'єктами: операції, центри відповідальності, види бізнесу, проекти та програми. Розглянемо ретельніше характеристику, умови та чинники вибору конкретних об'єктів бюджетування.

Якщо підприємство виготовляє відносно однорідну продукцію відповідної номенклатури, при цьому існує високий рівень спеціалізації щодо виконання конкретних бізнес-операцій та є можливість їх відслідковування з позиції споживання ресурсів, то в таких умовах доцільно операції розглядати як об'єкт бюджетування. Формування бюджетів за певними операціями здійснюється на засадах концептуальної схеми (рис. 1).



Рис. 1. Схема поопераційного бюджетування

Операція у цьому разі не тлумачиться з виробничої точки зору, тобто як окрема технологічно однорідна частина виробничого процесу, виконувана на одному робочому місці, одним працівником або групою, а розглядається як наскрізна, міжфункціональна система взаємозалежних споріднених процедур, реалізація яких приводить до використання ресурсів з метою створення певної продукції, що має цінність для внутрішньоорганізаційних чи зовнішніх споживачів та формування конкурентних переваг підприємства. Бізнес-операції в цілях бюджетного планування доцільно класифікувати за такими ознаками [2, с. 28–29]:

- за стадіями кругообігу коштів: постачальницько-заготівельні, основного виробництва, допоміжного виробництва, організаційні, фінансові, збутові;

- за місцем у ланцюгу вартості: основні (вхідна логістика, виробництво, вихідна логістика, маркетинг і збут, післязбутове обслуговування); допоміжні (матеріально-технічне постачання, розвиток технологій, загальне управління).

Важливою проблемою у цьому разі є ідентифікація операцій підприємства. У цілях бюджетування необхідно орієнтуватись на агреговані бізнес-операції підприємства, а не на деталізовані (американським центром продуктивності та якості розроблено деталізований глосарій основних бізнес-операцій промислового підприємства) [2, с. 26–28]. Цінна інформація про взаємозв'язки між операціями, споживання операціями ресурсів та робіт, рівень використання потужностей, яка формується в системі поопераційного бюджетування, може ефективно використовуватись при оцінюванні майбутніх витрат нового виробу, підготовці заходів з реформування бізнес-операцій, узгодженні стратегічних цілей з тактичними планами тощо [2, с. 112]. Необхідно зазначити, що часто у літературних джерелах поопераційне бюджетування називають ще бюджетуванням за функціональними сферами. Ці поняття можна ототожнювати лише тоді, коли виділення операцій на підприємстві відповідає сформованим функціональним сферам в межах організаційної структури управління, а не носить наскрізний, міжфункціональний характер.

Центри відповідальності розглядаються у літературних джерелах як найбільш характерні об'єкти бюджетування, оскільки їх виділення в межах організаційної структури управління здійснюється на етапі бюджетного організування. Огляд літератури свідчить, про те, що існують досить різноманітні та різнопланові підходи до тлумачення та класифікації центрів відповідальності. Ананькіна Є., Данілочкіна Н., Данілочкін С., Мішин Ю. зазначають, що центр відповідальності – це сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники, які він повинен контролювати [3; 5]. У російських нормативно-правових актах центри відповідальності ототожнюються з центрами прийняття управлінських рішень, тобто з усіма підрозділами організації, що знаходяться у керуючій системі [4]. Цікавий підхід до визначення

центрів відповідальності запропонований Хруцьким В., Сізовою Т. та Гамаюновим В., відповідно до якого вони відносять до центрів фінансової відповідальності усі підрозділи, що безпосередньо несуть відповідальність за фінансові результати, витрати та надходження (дочірні підприємства, представництва, філії, крупні цехи з замкнутим технологічним циклом, допоміжні підрозділи виробничих об'єднань, регіонально чи технологічно відокремлені види діяльності диверсифікованих компаній), але паралельно автори виділяють і центри фінансового обліку, які несуть відповідальність лише за частину витрат та надходжень (основні виробничі цехи, поєднані єдиним технологічним ланцюжком, складальний цех, збутові служби та підрозділи), і місця виникнення витрат, які несуть відповідальність тільки за частину витрат (функціональні та штабні служби підприємств, основні та допоміжні цехи) [6, с. 174]. Дослідження показують, що останній підхід є не зовсім вдалим, оскільки розглянувши його, можна зробити хибні висновки, що центри фінансового обліку та місця виникнення витрат не несуть відповідальності за притаманні їм витрати чи надходження. Узагальнення літературних джерел дає змогу уточнити трактування поняття “центр відповідальності”. На думку автора, центри відповідальності (ЦВ) – це структурні підрозділи підприємства, певні групи працівників в межах структурних підрозділів, сукупність підрозділів підприємства, які здійснюють чи забезпечують здійснення конкретних видів діяльності, що несуть відповідальність за результативність своєї ділянки роботи у фінансовому аспекті та відповідають за цільове використання ресурсів організації.

Як свідчить огляд літературних джерел [1–6], існують різноманітні підходи щодо виділення центрів відповідальності та характеристики їх видів, але не розроблено комплексної та різнобічної класифікації, яка б давала змогу обрати оптимальний спосіб поділу організації на центри відповідальності. З огляду на це, автором запропоновано комплексну класифікацію центрів відповідальності за різними способами їх виділення, тобто за різними ознаками (рис. 2): обсягом повноважень та відповідальності, функціональним принципом, територіальною ознакою, зв'язком з діючою організаційною структурою управління. У таблиці наведено характеристику видів центрів відповідальності за різними ознаками.



Рис. 2. Комплексна класифікація центрів відповідальності

Як вказують Ананькіна Є., Данілочкін С. та Данілочкіна Н., вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної організації та повинен здійснюватись з урахуванням низки вимог: у кожному ЦВ повинні бути показники для визначення обсягів діяльності та база для розподілу витрат; кожний ЦВ повинен очолюватись відповідальною особою; рівень деталізації бюджетів ЦВ повинен бути достатнім для аналізу їх діяльності, але не

надлишковим, для запобігання необґрунтованому зростанню трудомісткості робіт з бюджетами; ЦВ повинен відповідати тільки за прямі витрати, що ним безпосередньо контролюються та регулюються тощо [3, с. 43].

Види та характеристика центрів відповідальності

Види центрів відповідальності	Характеристика
За обсягом повноважень та відповідальності	
Центри вартості	Виробничі підрозділи, що створюють нову вартість. Вони належать до моделі “вхід – вихід”, оскільки можна підрахувати усі витрати на їх діяльність та отримані результати у натуральних та кількісних показниках
Центри обороту	Комерційні служби підприємств або їх підрозділів. Їхньою основною метою є отримання максимального прибутку на засадах реалізації готової продукції
Центри прибутків	Це автономні одиниці: філії, дочірні підприємства, представництва. Контролюються лише їхні результати – прибутки, але не шляхи досягнення цих результатів
Центри інвестицій	Це керівники інституційного рівня та фінансово-економічні управлінські служби, які контролюють вартість та результати вкладених активів
Центри витрат	Підрозділи, результати діяльності яких важко оцінити за звичайними критеріями (відділ кадрів, планово-економічний відділ, відділ праці і заробітної плати, відділ зовнішньоекономічних зв'язків тощо). Методи обліку та аналізу не дають змоги установити за короткий термін залежність між розміром витрат на функціонування таких підрозділів та покращанням загальних результатів
За функціональним принципом	
Обслуговуючі	Підрозділи, що надають послуги іншим центрам відповідальності підприємства (наприклад, їдальня, медична клініка, електропідстанція тощо)
Матеріальні	Здійснюють постачання та зберігання матеріально-сировинних ресурсів з метою забезпечення ритмічності виробничо-господарської діяльності підприємства (наприклад, відділ матеріально-технічного постачання, склади тощо)
Виробничі	Підрозділи основного та допоміжного виробництва
Управлінські	Підрозділи керуючої системи організації (економічний, фінансовий відділи, відділ кадрів, командні групи тощо)
Збутові	Підрозділи, що займаються реалізацією продукції (наприклад, відділ маркетингу, відділ збуту)
За територіальною ознакою	
Регіональні	Підрозділи, що розміщені у різних регіонах країни чи різних країнах на одному континенті та повністю відповідають за фінансові результати своєї діяльності
Континентальні	Підрозділи, що розміщені на різних континентах та повністю відповідають за фінансові результати власної діяльності
За зв'язком з діючою організаційною структурою управління	
Тотожні	Центри відповідальності, виділені в межах підрозділів та служб діючої організаційної структури управління
Інтегровані	Центри відповідальності, що є частиною окремих підрозділів діючої організаційної структури управління чи об'єднують групи працівників з різних підрозділів тощо

Отже, бюджетування за центрами відповідальності дає змогу чітко упорядкувати роботу структурних підрозділів підприємства з позиції формування та цільового використання обмежених ресурсів, забезпечити необхідний рівень координації та взаємозв'язків між підрозділами, задіяти мотиваційні механізми та забезпечити взаємозалежний контроль. Таке бюджетування доцільно здійснювати на підприємствах з метою упорядкування взаємовідносин за вертикаллю та горизонталлю, економії ресурсів організації, пошуку резервів, але воно потребує значної методологічної, методичної та організаційної підготовки, ретельного вивчення роботи усіх підрозділів організації, проведення масштабних організаційних змін.

Якщо підприємство характеризується високим рівнем диверсифікації і для нього характерні дивізійні організаційні структури управління (продуктові, споживчі), чи у його складі перебуває декілька підприємств різного спрямування та специфіки діяльності, то у цьому разі доцільно здійснювати бюджетування за видами бізнесу. Це дає змогу забезпечити ідентифікацію видів бізнесу, розроблення за кожним видом бізнесу різних видів бюджетів з метою виокремлення високорентабельних, низькорентабельних та нерентабельних видів бізнесу, прийняття рішень щодо доцільності розвитку окремих низькорентабельних видів бізнесу, проведення гнучкої реструктуризації та реорганізації, здійснення перехресного фінансування низькорентабельних, але життєво необхідних видів бізнесу, за рахунок високорентабельних. У 1995 р. за допомогою застосування методу бюджетування за видами бізнесу в компанії “Альфа-Еко” (Росія), яка характеризується високим рівнем диверсифікації діяльності (від торгівлі цукром та чаєм до нафтопродуктів), було виділено високорентабельні та низькорентабельні види бізнесу [6].

На сьогодні впровадження та застосування комплексних систем бюджетування на підприємствах є рідкісним явищем. Але необхідність розроблення бюджетів як розпису надходжень та видатків на певний період для конкретних об'єктів на засадах багатоваріантного аналізу з метою пошуку оптимального шляху досягнення визначених цілей виникає в будь-якій організації при обґрунтуванні певних інвестиційних проектів, інноваційних програм тощо. Тому проектно- та програмно-цільове бюджетування набуло особливої актуальності останнім часом та передбачає формування бюджетів в організації за конкретними цільовими проектами та програмами, які доцільно класифікувати за певними ознаками:

- за рівнем: загальноорганізаційні та локальні (на рівні підрозділів організації);
- за характером і специфікою проблем та цілей: соціально-економічні, виробничі, науково-технічні, інноваційні, інвестиційні тощо;
- за термінами виконання: довготермінові, середньотермінові та короткотермінові.

Водночас за кожним проектом та програмою може формуватись уся сукупність операційних та фінансових бюджетів, а показники фінансових бюджетів надалі підлягатимуть консолідації в основні загальноорганізаційні. Необхідно зауважити, що таке бюджетування набуває актуальності навіть на підприємствах, де бюджетні системи не застосовуються, для чіткого визначення надходжень та видатків, грошових потоків, рентабельності за конкретними проектами, як правило, інноваційного та інвестиційного характеру. Бюджетування за проектами та програмами доцільно здійснювати на підприємствах з адаптивними організаційними структурами управління: проектними, програмно-цільовими, матричними, координаційними.

На практиці існує ще так зване наскрізне (змішане, матричне) бюджетування, яке уможливує одночасно узгодити поопераційні бюджети, бюджети структурних підрозділів (центрів відповідальності) підприємства, видів бізнесу, проектів та програм, але його застосування можливе лише за умов великих корпорацій з розвинутою системою інформаційного та програмного забезпечення, оскільки взаємозв'язки між бюджетними показниками бюджетів різних об'єктів бюджетування з використанням цього методу характеризуються складністю та чисельністю. Застосування такого методу є трудомістким, складним, вимагає високого рівня компетентності від виконавців та управлінців, сучасного програмного забезпечення тощо, хоча зумовлює розроблення високоточних бюджетів, мінімізує бюджетні буфери (спеціально занижені надходження та завищені витрати), створює абсолютно прозору з фінансової точки зору організацію.

Висновки. Впровадження бюджетних систем на підприємствах вимагає вибору об'єктів бюджетування, водночас доцільно враховувати такі чинники, як специфіка діяльності організації, рівень диверсифікації діяльності, особливості організаційної структури управління, розміри підприємства, наявність сучасної техніки та інформаційних технологій, рівень кваліфікації працівників підприємства тощо. Об'єктами бюджетування можуть виступати операції підприємства, центри відповідальності, види бізнесу, проекти та програми різного характеру. Перспективи подальших розвідок за цією проблемою можуть стосуватись формування методик консолідації

бюджетів різних об'єктів у загальноорганізаційні бюджети та розроблення схеми консолідації бюджетних показників за наскрізного бюджетування.

1. Горилей О. *Бюджетная просчетность* // *Компаньон*. – № 42 (298). – 25.10.2002.
2. Данилюк О.Д., Лещій В.Р. *Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами*. – Івано-Франківськ, 2002.
3. *Контроллинг как инструмент управления предприятием* / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др. // Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М., 1998.
4. Любанова Т.П., Мясоедова Л.В., Олейникова Ю.А. *Стратегическое планирование на предприятии: Учеб. пособие*. – М., 2001.
5. Мишин Ю.А. *Система управленческого учета на современном предприятии* // *Менеджмент в России и за рубежом*. – 2001. – №3. / <http://www.dis.ru/magaz/index.html> # *manag*.
6. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. *Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования*. – М., 2002.

УДК 336.2

О.С. Червінська

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра фінансів

РОЛЬ І МІСЦЕ АВТОМАТИЗОВАНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ В ОПОДАТКУВАННІ ЮРИДИЧНИХ ТА ФІЗИЧНИХ ОСІБ

© Червінська О.С., 2004

Розглянуто суть інформації і наявних процесів інформаційної системи. Наведено структуру автоматизованої інформаційної системи (АІС) та особливості функціонування інформаційного та програмного забезпечення АІС в оподаткуванні юридичних та фізичних осіб.

Considered essence of information and available processes of information system. It is brought structure automated information system (AIS) and particularities of operation information and software AIS beside taxation legal and physical persons.

Постановка проблеми. Суб'єкти підприємницької діяльності (юридичні і фізичні особи) мають різноманітні зв'язки з вхідною і вихідною інформацією. Інформація складається з інформаційних ресурсів, до яких входять документи і окремі їх масиви. Інформаційна система забезпечує збір, зберігання, опрацювання, видачу інформації, яка потрібна в процесі прийняття рішень у системі оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і результатів. Автоматизацією процесів оподаткування юридичних і фізичних осіб займаються багато дослідників, про це написано в періодичних виданнях та наукових публікаціях (журналах, збірниках, наукових працях, монографіях тощо). Аналізуючи їх, можна зробити висновок, що сучасні науковці займаються різними питаннями з цієї проблеми [1–8].

Постановка задач. Основною задачею роботи є визначення ролі і місця автоматизованої інформаційної системи в оподаткуванні юридичних та фізичних осіб, аналіз управління та оптимізація руху інформаційних потоків АІС.

Виклад основного матеріалу. В умовах економічної реформи істотно зростає значення інформації, а тому отримання знань з теорії інформації і організації інформаційних потоків відноситься до необхідних умов плідної роботи суб'єктів підприємницької діяльності і органів господарського управління. Суб'єкти підприємництва і його працівники мають різноманітні зв'язки з внутрішнім і зовнішнім середовищем, що викликає потребу застосування в господарській діяльності методів теорії інформації. Для правильного визначення завдань і ефективних методів