

УДК 658.14.011.1:338.45

**А.Л.Романчук**, к.е.н.,  
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,  
м. Чернівці

## **ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПИТАННЯ ВПРОВАДЖЕННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

У статті автор розкриває сутність процесу бюджетування, обґрунтовує доцільність його впровадження на вітчизняних підприємствах. Особлива увага в статті приділена висвітленню основних організаційних питань впровадження бюджетного управління, проблемних аспектів, що виникають при цьому, та шляхам їх вирішення.

В статье автор раскрывает сущность процесса бюджетирования, обосновывает целесообразность его внедрения на отечественных предприятиях. Особое внимание в статье уделено освещению основных организационных вопросов внедрения бюджетного управления, проблемным аспектам, которые возникают при этом, и путям их решения.

In the article an author exposes essence of process of budgeting, grounds expediency of his introduction on domestic enterprises. The special attention in the article is spared to illumination of basic organizational questions of introduction of budgetary management, problem aspects that arise up here, and ways of their decision.

*Ключові слова:* бюджетування, бюджет, управління, інформаційні потоки, фінансова структура, центри фінансової відповідальності, бюджетний контроль.

У сучасних економічних умовах спостерігається підвищений інтерес до побудови ефективної системи управління, яка б забезпечувала успішне функціонування підприємства. Значна увага приділяється питанням удосконаленню технологій і впровадженню нових інструментів, які дозволяють розробити стратегію управління, ефективно планувати діяльність і здійснювати контроль реалізації планів. Для сучасних господарюючих суб'єктів таким інструментом є система бюджетування.

Бюджетування як управлінська технологія дає можливість керівництву постійно володіти інформацією про загальну картину функціонування підприємства і його фінансового стану, прогнозувати фінансовий результат, контролювати можливі ризики, оптимізувати витрати, збільшити рівень контролю за витрачанням коштів та досягненням запланованих результатів.

Незважаючи на дієвість і важливість даної складової ефективної системи управління, на багатьох вітчизняних підприємствах не впроваджене бюджетування або ж використовується не повною мірою.

Вивченням теоретичних та методичних аспектів бюджетування займалися багато вчених, серед яких варто відзначити: М. А. Вахрушину, С. Ф. Голова, Т. П. Карпову, Л. В. Нападовську, Р. С. Сайфуліна, А. Д. Шеремета, Д. Фостера, К. Друрі, Ч. Т. Хонгрена та інших. Однак, незважаючи на значний доробок науковців, у вітчизняних підприємств виникає низка труднощів під час впровадження системи на практиці, які потребують ретельного розгляду та пошуку шляхів їх усунення.

Метою статті є розкриття сутності та основних організаційних етапів впровадження системи бюджетування, висвітлення основних помилок і проблем, що виникають під час використання бюджетного управління й шляхів

їх розв'язання.

Процес бюджетування передбачає систематичну розробку курсу дій на майбутнє, який відображає використання наявних обмежених виробничих, фінансових та людських ресурсів, з одного боку, і прогнозовану кон'юнктуру ринку – з іншого.

Поняття «бюджетування» серед науковців у найвужчому сенсі розглядається як процес розробки конкретних бюджетів [2], у більш широкому – як складова фінансового планування [4], а у найширшому – як система управління [3].

Отже, бюджетування є управлінським інструментом розподілу (планування) ресурсів, представлених в грошових і натуральних показниках для досягнення стратегічних цілей підприємства. Бюджетування також можна представити як процес аналізу раніше прийнятих рішень (контроль), через який підприємство оцінює доцільність фактичного використання активів підприємства, ефективність та якість використаних джерел.

Тому справедливо можна сказати, що бюджетування – це не тільки планування, це і облік, і аналіз, і контроль виконання рішень та фінансово-економічних результатів господарюючого суб'єкта в цілому та його підрозділів. Маючи таку систему планування та контролю, підприємство може оцінити ефективність своїх рішень і накопичувати необхідний досвід.

Основна ідея системи бюджетування – поєднання централізованого стратегічного управління на рівні підприємства і децентралізації оперативного управління на рівні його підрозділів.

Під час розгляду бюджетування як управлінської технології, за словами Д. П. Бірюліна, необхідно виділити три його елементи:

1) організаційне забезпечення – стосується питань внутрішньої організації підрозділів і служб підприємства, які несуть відповідальність за забезпечення та підтримку самого процесу бюджетування, а також передбачають вибір особи, яка б відповідала за правильне й своєчасне виконання процесу;

2) безпосередньо процес бюджетування, який розбивається на окремі процедури: планування, виконання бюджетів, збір і аналіз фактичних даних і т.д. При цьому повинен бути розроблений та затверджений регламент, за допомогою якого контролюється виконання всіх вказаних процедур;

3) технологія бюджетування – включає в себе формування і консолідацію бюджетів підприємства. Для цього розробляється фінансова структура підприємства, що представляє собою сукупність центрів відповідальності, для кожного з яких окремо формується відповідний бюджет [1].

Головними особливостями системи бюджетування є:

- бюджетування завжди направлене на майбутнє, минуле в системі бюджетування не несе цінності, досягнуті результати слугують лише орієнтиром;

- побудова бюджетів вимагає певної деталізації, тобто не тільки поставити

завдання, але й визначити шляхи його досягнення, необхідні ресурси та відповідальних осіб;

○ визначена система контролю, тобто бюджетування як процес і як окремі бюджети не мають цінності самі по собі, вони цінні настільки, наскільки сприяють досягненню цілей організації й дозволяють співставити фактично отримані результати із плановими показниками та цілями.

Обґрунтовуючи доцільність впровадження системи бюджетування на вітчизняних підприємствах, доцільно наголосити на основних її перевагах:

- бюджетування здійснює позитивний вплив на мотивацію колективу;
- дозволяє координувати роботу підприємства в цілому;
- дає можливість своєчасно вносити коректуючі зміни;
- дозволяє вчитись на досвіді бюджетів минулих періодів;
- дає здатність удосконалювати процес розподілу ресурсів;
- слугує інструментом порівняння досягнутих та бажаних результатів.

Тому питання «впроваджувати чи не впроваджувати бюджетне управління?» для сучасного керівника підприємства не повинно виникати. Але для того, щоб дана система ефективно функціонувала, слід, перш за все, вирішити всі організаційні аспекти.

Узагальнюючи досвід підприємств з питань бюджетування, можна схематично представити загальну методику формування системи бюджетування, яка побудована на основі моделі інформаційних економічних зв'язків всередині підприємства (рис.1). У даній методиці основний акцент робиться на використанні організаційно-економічних аспектів діяльності підприємства.

## ФІНАНСИ

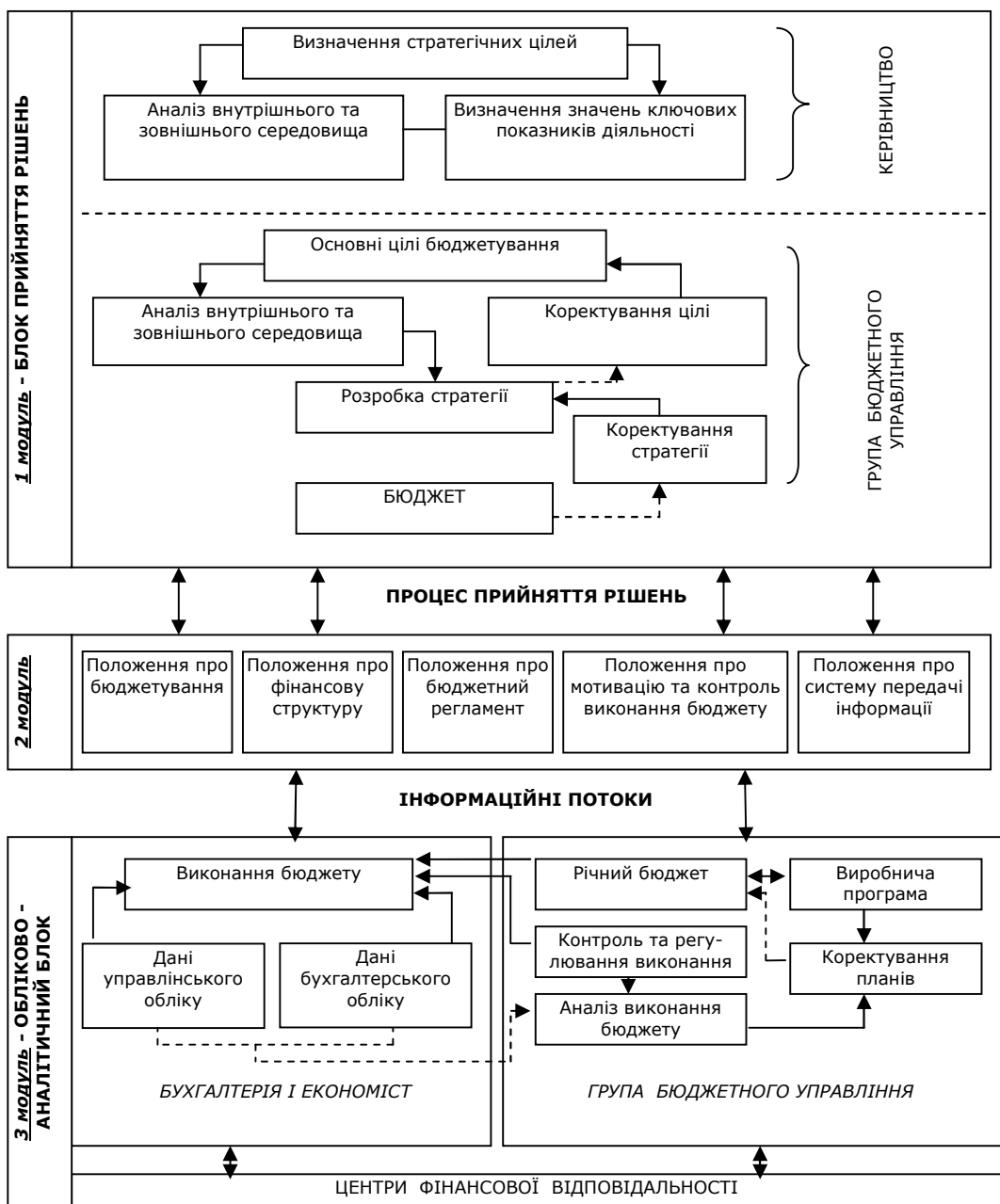


Рис. 1. Модель інформаційно-економічних зв'язків підприємств у межах процесу бюджетування

Перший модуль реалізується безпосередньо керівництвом підприємства і групою управління бюджетуванням, які використовують інформаційні потоки, отримані в обліково-аналітичному блоці для розробки стратегічних планів розвитку, а також аналізу оперативної роботи.

## ФІНАНСИ

Другий модуль є проміжним і складається з основних внутрішніх нормативних документів підприємства, розроблених на етапі формалізації фінансової структури й опису бізнес-процесів підрозділів.

Третій модуль безпосередньо реалізує функції основних учасників обліково-аналітичного процесу: бухгалтерії, економічної служби, групи управління бюджетування і центрів фінансової відповідальності підприємства. В цьому блоці створюється єдиний інформаційний простір, що використовує уніфіковані аналітичні розрізи управлінського обліку – єдиний класифікатор статей витрат і підрозділів, форми звітності та документообігу.

У наш час відсутні стандартні методики впровадження системи бюджетування на вітчизняних підприємствах, що обумовлено наявністю великої кількості особливостей діяльності господарюючих суб'єктів, значної кількості факторів впливу, які постійно змінюються. Проте загалом можна виділити такі етапи впровадження системи бюджетування (табл.1).

Таблиця 1

*Етапи впровадження системи бюджетування на підприємстві*

№ з/п	Етапи	Документи	Ціль та результати етапу
1.	Розробка фінансової структури підприємства	Положення про структуру центрів фінансової відповідальності	Виділення в складі підприємства центрів фінансової відповідальності, їх класифікація і розподіл за рівнями
2.	Формування системи показників	Методика формування показників діяльності	Система показників діяльності центрів фінансової відповідальності
3.	Розробка схеми бюджетування, що відображає основні бізнес-процеси підприємства (мастер-бюджет)	Схема бюджетування	Визначення видів бюджетів, необхідних для цілей планування. Встановлення взаємозв'язку між бюджетами
4.	Розробка системи бюджетних форм мастер-бюджету	Положення про систему бюджетування, комплект бюджетних форм	Визначення формату та інформаційного змісту кожної бюджетної форми. Складання таблиць, в яких вказані найменування форм і склад використовуваних у них показників
5.	Розробка методики заповнення бюджетних форм мастер-бюджету	Методика	Встановлення переліку первинної документації, з якої необхідно брати дані для складання бюджетів. Визначення регламенту формування бюджетів. Встановлення взаємозв'язку показників у бюджетах
6.	Розробка бюджетів центрів фінансової відповідальності	Комплект бюджетних форм	Визначення формату та інформаційного змісту кожної бюджетної форми
7.	Розробка схеми консолідації бюджетів центрів відповідальності	Схема консолідації	Схеми консолідації для конкретної організаційної структури. Визначення видів зведених бюджетів
8.	Розробка регламентів взаємодії	Регламент	Розробка регламенту документообігу і доступу до конкретної інформації
9.	Розробка форм бюджетного контролю	Наказ	Визначення форм контролю за складанням бюджетів. Порівняння фактичних показників із плановими та аналіз відхилень
10.	Інтеграція з існуючою системою планування	Інструкція по робочих місцях	-

Проведені дослідження дозволяють систематизувати основні проблеми, які найчастіше виникають у підприємств під час впровадження системи бюджетування. Адже розуміючи «вузьке місце», легше знайти правильне вирішення цієї ситуації. До таких належать:

1) нестача інформації про витрати на виробництво продукції, повна відсутність необхідних нормативів, а також виробничої та економічної інформації за попередні роки, необхідної для аналізу;

2) орієнтування форм планових і звітних документів на потреби контролюючих організацій, а не менеджменту підприємства. При цьому підготовка форм (з однаковим змістом, але різним поданням інформації) керівництву та контролюючим органам потребує значних часових та інтелектуальних витрат;

3) збір інформації, побудований на основі бухгалтерського обліку, який прив'язаний до основних податкових періодів, недоречних для підприємств, що знаходяться під впливом сезонних коливань. Відсутність системи обліку та контролю витрат за місцями виникнення. Орієнтація планування і управлінського обліку на застарілі нормативи або їх відсутність;

4) низька мотивація керівництва і персоналу підприємства при впровадженні змін. Будь-які суттєві нововведення успішно впроваджуються тільки у випадку загальної зацікавленості вищого та середнього менеджменту;

5) небажання керівництва підприємства «вв'язуватися» у довгострокові зміни. Відсутність кваліфікованих спеціалістів та небажання витратити гроші на їх навчання.

Для того, щоб надалі уникнути або звести до мінімуму вказані труднощі, доцільно звертати увагу на такі організаційні питання:

1. Фінансова структура. Організацію бюджетування потрібно розпочинати із створення фінансової структури – центрів фінансової відповідальності. Так, для побудови бюджетів структурних підрозділів підприємства необхідно ретельно проаналізувати його організаційну структуру, оскільки від неї залежить не лише порядок консолідації бюджетів підрозділів, але і фінансова структура, яка може збігатись або не збігатись з організаційною структурою.

Так, щоб провести децентралізацію управління, необхідно сформувати центри фінансової відповідальності і розподілити їх за рівнями залежно від підпорядкування. Для оцінки діяльності центрів фінансової відповідальності потрібно визначити основні показники їхньої діяльності. Здійснення контролю передбачає введення персоналізації облікових документів. Для планування діяльності менеджери центрів відповідальності зобов'язані складати бюджети і представляти звітність за фактичними витратами та результатами в розрізі бюджетів.

2. Бюджетна структура. Головним проблемним питанням, з яким доводиться стикатися при впровадженні бюджетування, є відсутність стандартної бюджетної форми (бюджетної структури), яка повинна суворо дотримуватися. Подібні форми необхідно розробляти так, щоб вони, з одного боку, були зручними та інформативними, а з іншого – не дуже громіздкими. Як правило, з першого разу не вдається створити бюджетні форми, які задовольняли б усіх, хто з ними працює. Потрібно декілька ітерацій, перш ніж буде вибраний

зручний формат. Структура бюджету залежить від предмета бюджету, розміру організації і деяких інших параметрів.

Так, в основі бюджетування лежить загальний бюджет, який скоординований за усіма підрозділами або функціями, планом роботи для підприємства загалом. Він складається з операційного і фінансового бюджетів, склад яких підприємство визначає самостійно. Зв'язки між бюджетами необхідно відбити у блок-схемі, оскільки надалі від них буде залежати порядок заповнення бюджетів.

3. Організаційне забезпечення бюджетування. Дуже важливим моментом у бюджетуванні є регламенти, які повинні чітко структурувати цей процес на підприємстві. Регламенти фіксуються в Положенні про бюджетування та повинні відповідати бюджетному циклу, який включає планування діяльності підприємства в цілому (побудова мастер-бюджета) і за підрозділами, підготовку проектів окремих та консолідованих бюджетів, внесення коригувань і узгодження бюджетів, а потім їх затвердження, проектування зворотних зв'язків і облік обставин, що змінюються.

4. Принципи збору інформації. Однією із важливих складових аналізу результативності бюджетних витрат є регулярний збір інформації про результати діяльності підприємств. При цьому головне завдання полягає в тому, щоб визначити, яку інформацію і якими способами збирати. Обираючи той або інший метод збору інформації, слід врахувати такі параметри:

- витрати – високі витрати можуть бути основною перешкодою для вибору методу збору інформації, який найбільше підходить для виміру необхідного показника. Щоб понизити витрати, доцільно використати один метод для отримання відразу декількох показників;

- доступність даних – вибирати слід такий метод збору інформації, який гарантує, що необхідні відомості будуть отримані, оскільки іноді постає питання про отримання дозволу щодо надання тих або інших даних (комерційна таємниця);

- точність і надійність даних – методи збору інформації розрізняються за мірою точності та надійності даних, які в результаті їх застосування можуть бути отримані, тому у кожному конкретному випадку необхідно визначити, наскільки важливі шукані відомості;

- зрозумілість даних – інформація має бути надана у зрозумілому для потенційних користувачів вигляді.

5. Принципи та методи формування показників. Створення системи бюджетування неможливе без відбору і погодженого використання представницького і достовірного набору показників діяльності підприємства. Виникає складне науково-технічне завдання інформаційного забезпечення управління бюджетуванням, тобто відбору показників і їх групування для забезпечення одночасного досягнення низки цілей:

- визначення стану підприємства, що дозволяють аналізувати, зіставляти

і прогнозувати поточний і перспективний розвиток об'єктів усіх рівнів;

- формування порівняльних даних для ранжування об'єктів оцінки усіх рівнів з метою їх групування і виявлення проблем та напрямів розвитку на середньостроковий стратегічний період;

- прогнозування і моніторинг економічного стану підприємства;

- оцінка ефективності діяльності органів управління на поточному часовому інтервалі.

Використання систем ключових показників дозволить, з одного боку, всебічно аналізувати стан розвитку підприємства, здійснювати бюджетування, базуючись на об'єктивних даних. З іншого боку, при формуванні систем показників мають бути виділені ключові показники діяльності органів управління, що дозволяють оцінювати ефективність їхньої роботи за середньостроковий період.

При побудові бюджетування важливо розуміти, що універсальних правил, методів, процедур, строго описаних в економічній літературі або закріплених у нормативних актах, тут бути не може. Бюджетування – це завжди простір для творчості, оскільки кожне підприємство, будь-яка організація є неповторними та унікальними. Відповідно, і системи внутріфірмового бюджетування в них можуть і мають бути унікальними.

Звичайно, слід пам'ятати, що бюджетування – це всього лише один із інструментів координації виробничої діяльності й управління в цілому, який зобов'язаний бути на підприємстві, якщо його керівники прагнуть досягти успіху у своїй справі. Але при грамотному підході цей інструмент дозволить підприємству ефективно заробляти прибуток, управляти ресурсами і фінансовими потоками.

#### **Список використаних джерел:**

1. Бирюлин Д.П. Постановка бюджетирования на промышленном предприятии / Д.П. Бирюлин. // Финансовый менеджмент. – 2006. - №4. – С.15-19.

2. Бланк И.А. Управление прибылью. / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 1998 – 456с.

3. Попова Л.М. Бюджетирование на микро- и макроуровне: [учеб.пособ.] / Л.М. Попова. – М.: Дело и сервис. – 2009. – 358с.

4. Финансовый менеджмент: теория и практика: [учеб.] / под ред. Е.С. Стоянова. – М.: Перспектива. – 2008. – 574с.