

БЮДЖЕТУВАННЯ ТА ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЯК ІНСТРУМЕНТИ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЇ

Розглянуто проблеми реалізації стратегії, відрив стратегії від бюджетів підприємства. Наведено зв'язок збалансованої системи показників з бюджетуванням в процесі реалізації стратегії.

Ключові слова: стратегія, збалансована система показників, бюджетування, стратегічні цілі.

The problems of realization of strategy are considered, tearing away of strategy from the budgets of enterprise. Connection over of the balanced scorecard is brought with budgeting in the process of realization of strategy.

Keywords: strategy, balanced scorecard, budgeting, strategic aims.

Жодне підприємство не може досягти значного успіху в своїй діяльності без ефективної стратегії. Якщо визначати стратегію як детально розроблений план дій, призначений для забезпечення здійснення місії підприємства та досягнення його цілей шляхом розміщення та розвитку необхідних ресурсів з метою отримання довгострокових конкурентних переваг [1], то зрозуміло що для реалізації стратегії дуже важливе значення має бюджетування як інструмент розміщення чи розподілу необхідних ресурсів підприємства та контролю виконання запланованих показників. Однак на сьогоднішній день бюджетування працює відокремлено від стратегічного управління, оскільки річні бюджети підприємства, як правило, майже не пов'язані із виконанням його стратегії.

Так, дослідження показують, що навіть якщо на підприємстві є відділи, які займаються розробкою стратегії та бюджету, то вони, як правило, не мають тісного взаємозв'язку між собою. В результаті, у близько 60 % підприємств річні бюджети не прив'язані до стратегічних планів [6, с.8—11].

Постановка завдання. Метою написання статті є виділення основних причин відсутності зв'язку між бюджетом та стратегією, що є однією з причин неефективної реалізації стратегії підприємства, а також знаходження сторін сполучення збалансованої системи показників та бюджетування та використання цих інструментів для реалізації стратегії підприємства.

Результати. Розробка стратегії компанії сьогодні — необхідна умова для успішного розвитку бізнесу. Основна складність полягає в тому, щоб сформувати такі бюджети, які приведуть до досягнення довгострокових цілей.

Незважаючи на те що бюджетування як технологія використовується вже тривалий час, воно досі не втратило своєї актуальності і виступає дієвим інструментом управлінської діяльності в країнах з ринковою економікою. Так, за даними дослідження, проведеного компанією KPMG, 95 % опитаних компаній використовують бюджетування у своїй діяльності [2].

Застосування бюджетування дозволяє керівникам відслідковувати стан справ у всіх підрозділах підприємства, звіряючи інформацію, що надходить, із фінансовими планами, надає можливість планувати фінансові показники на певний період й, на підставі цього, контролювати доходи/витрати, чітко визначати причини дефіциту коштів.

Організаційні одиниці потребують достатнього обсягу ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових) для виконання стратегічного плану. Крім того, підрозділи повинні підготувати детальні програми, в яких кожен етап відповідає визначеній частині стратегії, встановити графіки і крайні терміни завершення етапів і визначити персональну відпо-

відальність. Якщо оптимально розподілити бюджетні кошти за стратегічними потребами, то це зможе прискорити реалізацію стратегії підприємства. Однак, при недостатньому фінансуванні організаційні одиниці не зможуть належним чином виконати свою частину стратегічного плану. Але занадто великі обсяги фінансування призведуть до невиправданої витрати ресурсів компанії та знизять фінансову ефективність. Тому велике значення має знаходження оптимуму при розподілі необхідних ресурсів. Виконавці мають також бути готові до перерозподілу ресурсів з однієї сфери в іншу для підтримки нових стратегічних ініціатив і пріоритетів.

Бюджетування є головною системою управління компанією, за допомогою якої приводиться в дію механізм підвищення ефективності бізнесу. При цьому ефективність розуміється абсолютно конкретно, як здатність організації досягати поставлених цілей, виражених у вигляді фінансових показників. Планування допомагає координувати зусилля усіх підрозділів для отримання кінцевого, кількісно певного результату. Бюджетування дозволяє отримати конкурентні переваги за рахунок створення ефективної системи управління ресурсами.

В той же час, необхідно зазначити, що бюджетування як система управління має і об'єктивні обмеження, основні з яких, — недостатнє використання нефінансових показників і орієнтація на вирішення короткострокових завдань. Це призвело до появи і широкого поширення різних систем управління за показниками ефективності (KPI). Найбільш розповсюдженою є збалансована система показників [2].

Збалансована система показників — це система стратегічного управління компанією на основі виміру і оцінки її ефективності по набору оптимально підібраних показників, що відображають усі аспекти діяльності організації, як фінансові, так і нефінансові. Назва системи відображає ту рівновагу, яка зберігається між короткостроковими і довгостроковими цілями, фінансовими і нефінансовими показниками, основними і допоміжними параметрами, а також зовнішніми і внутрішніми факторами діяльності [4].

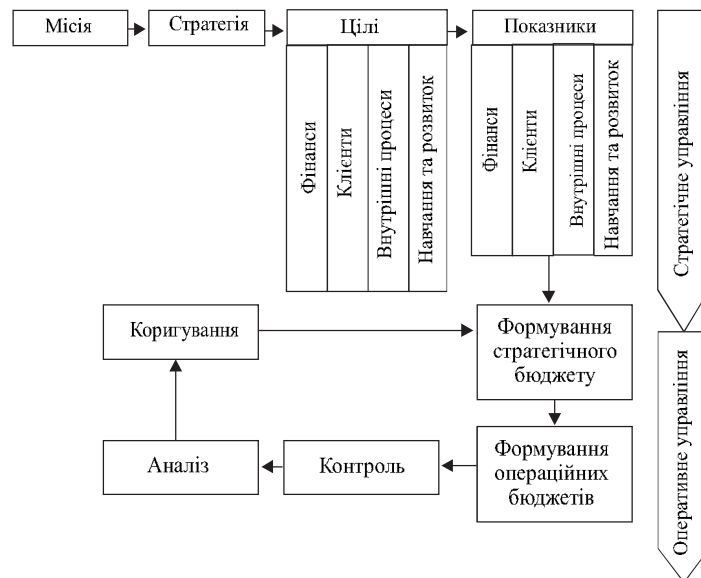
Цілі і показники даної системи формуються в залежності від стратегії кожного конкретного підприємства і розглядають його діяльність по чотирьох аспектах (перспективах): фінанси, клієнти та зовнішнє середовище, внутрішні процеси, навчання та розвиток. Опираючись на прийняті стратегічні рішення, для кожної цілі визначається показник (показники), які характеризують ступінь досягнення цілей.

Перш за все це фінансові показники, оскільки будь-яке підприємство життєво зацікавлене в своєму фінансовому розвитку і результатах. До фінансових показників можна віднести наступні показники: чистий та валовий прибуток; рентабельність продаж, активів, власного капіталу, інвестицій; показники ліквідності тощо. Інші нефінансові показники можна поділити на такі показники: показники «Клієнти» — характеризують ступінь задоволення своїх клієнтів (доля ринку, рост продаж за рахунок залучення нових клієнтів, термін, що необхідний для розробки і випуску нового продукту, своєчасність виконання поставок продукції, доля браку, число повернень продукції тощо); показники «Процеси» — характеризують основні процеси на підприємстві (постачання, виробництво, реалізація, обслуговування); показники «Розвиток» — характеризують ефективність управління людськими ресурсами (плинність кадрів, число претендентів на вакансії підприємства, витрати на навчання робітників, оцінка компетенції та підвищення кваліфікації співробітників, новаторські та творчі пропозиції, дисциплінованість тощо).

Після визначення цілей і показників формується перелік заходів (ініціатив), виконання яких повинно забезпечити досягнення заданого показника. Потім процес змінює напрям, тобто перевіряється збалансованість, узгодженість встановлених показників. Для цього перевіряється логіка причинно-наслідкових зв'язків — яким чином через досягнення показників нижчих рівнів (перспектив) будуть досягнені верхні рівні. За виконання заходів встановлюються відповідальні. Потім обов'язково встановлюється яким чином буде здійснюватись збір даних для показників. Для цього рухаючись зверху вниз, для кожного показника встановлюється процес зворотного зв'язку, формуються планові критерії

та границі відхилень. Завершальним кроком є створення діаграми причинно-наслідкових зв'язків, яка наглядно показує яким чином пов'язані показники між собою [3].

Таким чином, якщо прийняти, що збалансована система показників відображає стратегію компанії і служить інструментом стратегічного управління, а бюджет, відповідно, — оперативного, то взаємозв'язок між ними має бути встановлений для забезпечення виконання в оперативному періоді заходів, спрямованих на реалізацію стратегії. Щоб перейти від стратегічного планування до складання оперативних бюджетів, якраз і використовується збалансована система показників. Коли стратегія вже сформульована, побудовані стратегічні карти і створена система показників, що конкретизує стратегічні цілі, необхідно ці цілі та показники деталізувати для дрібніших інтервалів часу (рік, квартал). Потім слід визначити, які ресурси потрібні для досягнення заданих значень показників. Вимоги до ресурсів треба включити до оперативних бюджетів. Тому в оперативних бюджетах встановлюються певні ліміти і норми.



Взаємозв'язок між збалансованою системою показників та бюджетуванням

Зв'язок між збалансованою системою показників та бюджетуванням наведено на рис. 1.

При побудові основного бюджету необхідно визначитися з методикою його заповнення. Існує два варіанти: бюджетування «зверху вниз» і бюджетування «від низу до верху» [3, 5]. Під бюджетуванням «зверху вниз» розуміється визначення вищим менеджментом деякого стратегічного показника, який і закладається в систему бюджетів. На підставі значення цього показника на нижчих рівнях визначається, які початкові умови ведення бізнесу (певні показники витрат) потрібні для досягнення необхідної величини стратегічного показника. Якщо стає зрозуміло, що за існуючих умов неможливо набути необхідного значення, то воно може бути переглянute. Таким чином, відбувається процес коригування, необхідний для того, щоб бюджети були реальними. Розробка стратегічних показників вимагає формалізації стратегії компанії, яка полягає в розробці стратегічних карт і складанні збалансованої системи показників діяльності.

Бюджетування «від низу до верху» припускає починати побудову системи бюджетування з бюджету продажів. На підставі планованих об'ємів продажів і відповідних ним витрат виходять певні фінансові показники діяльності компанії. Якщо їх значення

не влаштовують менеджмент, бюджети, що входять до складу операційного бюджету, переглядаються. Підприємству доцільно поєднувати ці два методи планування.

Слід зазначити, що у разі відсутності розробленої системи показників на підприємстві, процес складання бюджету приймає примітивний вигляд. Це виражається в його максимальному спрощенні з використанням в якості основного методу планування «від досягнутого» і відмовою від сценарного підходу. Погіршується або практично відмінюється зворотний зв'язок, оскільки багато бюджетних показників стають відомі тільки після закінчення звітного періоду, а контроль припускає можливість втручання в те, що відбувається в теперішній час.

При цьому дослідження показують, що якщо компанія при впровадженні бюджетування зробила ряд помилок (неузгодженість функціональних площин, нерегламентованість, часткова автоматизація), то ті ж помилки повторюються в стратегічних проектах. І якщо елементи бюджетування приносять хоч якусь користь компанії, то елементи збалансованої системи показників звичайно приводять тільки до витрат часу, енергії, грошей без якої-небудь віддачі [7]. Це відбувається тому, що при простоті самої ідеї збалансованої системи показників, на практиці дана технологія значно складніше, ніж бюджетування, й припускає управління фундаментальними факторами успіху — нематеріальними активами. Звідси висновок, що підприємства, які не змогли повноцінно впровадити бюджетування, швидше за все не зможуть впровадити і збалансовану систему показників.

Висновки. Беззаперечно, що для реалізації стратегії необхідно використовувати обидва інструменти – і збалансовану систему показників і бюджетування. Причому без збалансованої системи показників неможливо розкрити повністю стратегію, перевести її в зрозумілий світ цифр, адже неможливо контролювати те, що не вимірюється. В той же час збалансована система показників не зможе ефективно працювати без впровадження бюджетування на підприємстві, яке дасть можливість контролювати виконання стратегії на оперативному рівні. Лише поєднавши ці два інструменти підприємство може досягти успіху в реалізації розробленої стратегії розвитку.

ЛІТЕРАТУРА

1. *Бойко І.А.* Реалізація стратегії розвитку підприємств: проблеми та перешкоди // Наукові праці НУХТ № 28. — К.: НУХТ, 2009.
2. *Вихров А.А., Лекомцев П.А.* Опыт интеграции систем Key Performance Indicators/ Balanced Scorecard и бюджетирования в единый инструмент управления. http://www.iteam.ru/publications/finances/section_12/article_2595/
3. *Гершун А., Горский М.* Технологии сбалансированного управления. 2-е изд., перераб. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. — 416 с.
4. *Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П.* Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей/ Пер.с англ. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. — 416с.
5. *Лысковский В.* Бюджетирование в 10 схемах. http://www.iteam.ru/publications/finances/section_11/article_1928/
6. *Нивен Пол. Р.* Сбалансированная система показателей: Шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов /Пер. с англ. — Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2004. — 328с.
7. *Старинский Б.* Стратегическое и бюджетное управление. <http://www.intalev.com.ua/index.php?id=22078>

Бойко І.А. — b_iren@ukr.net

Стаття надійшла до редакції 15.04.2010.

*Стаття рекомендована до друку
д-ром екон. наук, проф. Мостенською Т.Л.*