

УДК 658:336.14

Короп І. І.

Київський національний торговельно-економічний університет

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ МЕТОДІВ БЮДЖЕТНОГО УПРАВЛІННЯ  
ЯК ПОВНОЦІННОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Розглянуто основні методи формування та функціонування бюджетування на підприємстві. Розкрито суть та ефективність кожного з наведених методів. Проаналізовано їх недоліки та переваги, перспективи використання на підприємствах.

**Ключові слова:** бюджетування, бюджетне управління, бюджетування «з нуля», процесно-орієнтовне бюджетування, бюджетування «за рамками бюджету», «кайзен-бюджетування», бюджетування за видами діяльності.

**Постановка проблеми.** Останнім часом бюджетування набуває особливої популярності серед вітчизняних підприємств різного виду спрямування, розміру та етапу життєвого циклу. У країнах Європи та Америки бюджетування давно вже зарекомендувало себе як незалежна система управління на підприємстві. Існує велика різноманітність методів впровадження та використання бюджетного управління, які розроблялись та вдосконалювались як іноземними вченими та дослідниками, так і вітчизняними науковцями для адаптації даної системи до умов економіки та ринку. Тому постає необхідність у систематизації можливих методів для спрощення вибору оптимальної моделі та ролі функціонування бюджетного управління з урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності сучасних підприємств та для формування кращого розуміння концепції бюджетування загалом.

**Аналіз останніх дослідження і публікацій.** Сутність та основи бюджетування досліджували багато відомих іноземних вчених та дослідників, серед яких можливо відзначити: Джай К. Шима, Дайм Г. Сігела, А. Апчерча, Є.А. Аткинсона, Р.С. Каплана, Д. Нортон, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Форстера, Ш. Датара, Р. Аккофа, І. Ансоффа, Р.Д. Банкера, Дж.А. Брімсона, Дж. Антоса, Д. Хана, К. Друрі, Р. Манна, Є. Майєра, Дж. Хоупа, Р. Фрейзера, С.М. Янга. Серед вітчизняних вчених та вчених ближнього зарубіжжя варто виділити: В.Б. Івашкевича, І.О. Бланка, В.Н. Самочкіна, Д. Шевчука, Є. Добровольського, Б. Карабанова, П. Боровкова, Є. Глухова, Є. Бреслава, К.Н. Харитонову, А.Н. Асаула, М.К. Старовойтова, Р.А. Фалтинського, І.Б. Немировського, І.А. Старожукова, В.Є. Керімова, С. Ковтуна, М.С. Кузьміна, В.А. Панкова, С.Я. Єлєцьких, Н.М. Михайличенка, О.П. Смірнову, О.Ю. Бикова, О.О. Терещенка, В.Є. Хруцького, М. Панова, О. Мостового та ін. Все більше вчених та дослідників звертають увагу на теорію та методологію бюджетування, проте все ще відсутнє однозначне визначення структурування методів бюджетного управління.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Існує ціла низка досліджень методики та технології бюджетування, принципів його ведення на підприємстві, проте серед вітчизняних науковців все ще відсутня єдина класифікація методів бюджетування. Так, методи виступають основою для впровадження будь-якої системи управління, їх структуризація, аналіз недоліків та переваг дозволять сучасним управлінням обрати саме той підхід, який найбільш оптимально відповідатиме потребам підприємствам та реаліям вітчизняного ринку.

**Мета статті** полягає у розгляді та систематизації існуючих методів формування бюджетного управління та аналізі особливостей, переваг та недоліків кожного з них.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Історія розвитку теорії бюджетування бере свій початок ще з першої половини ХХ ст. Так, протягом даного періоду формувались методологія, технологія, сутнісна характеристика, організаційні особливості та утвердження даної концепції як самостійної системи управління на підприємстві. Більшість науковців окреслювали дану теорію поняттям «бюджетування», проте ми вважаємо, що більш доцільним є використання терміну «бюджетне управління». Так, дана категорія визначається як: «управління підприємством за допомогою короткострокових бюджетів» [1, с. 78]; «оперативна система управління компанією за центрами відповідальності через бюджети, що дозволяє досягати поставленої цілі шляхом найбільш ефективного використання ресурсів» [2, с. 4–5]; «оперативна система управління компанією за центрами фінансової відповідальності через бюджети, що дозволяє досягати поставленої цілі шляхом найбільш ефективного використання ресурсів. Так, бюджетне управління є підсистемою системи управління підприємством» [3, с. 78]. Ми пропонуємо виділяти бюджетне управління як самостійну технологію формування фінансового середовища для центрів фінансової відповідальності на основі бюджетів та надати йому більш ширшого значення, ніж терміну «бюджетування».

Протягом еволюції сутнісних характеристик даної технології також була розроблена та вдосконалена ціла низка різних видів бюджетного управління, які орієнтуються на різні процеси та особливості діяльності підприємств. Проаналізувавши джерела [4–8], було систематизовано наступні методи формування бюджетного управління, які представлені на рис. 1.

1. **Постатейне бюджетування:** в його основі – формування класифікації витрат відповідно до їх сутності. Недоліком даного методу є те, що бюджет не відображає, на що класифіковані витрати були здійснені, тому є труднощі у плануванні та контролі [4, с. 595].

2. **Програмне бюджетування:** в його основі – формування класифікації витрат відповідно до процесів діяльності підприємства. Даний метод є вдосконаленою версією «постатейного бюджетування», оскільки в його бюджетах можливо прослідкувати цільову направленість витрат [4, с. 595].

3. **Комбіноване бюджетування:** в основі поєднання постатейного та програмного бюджетування

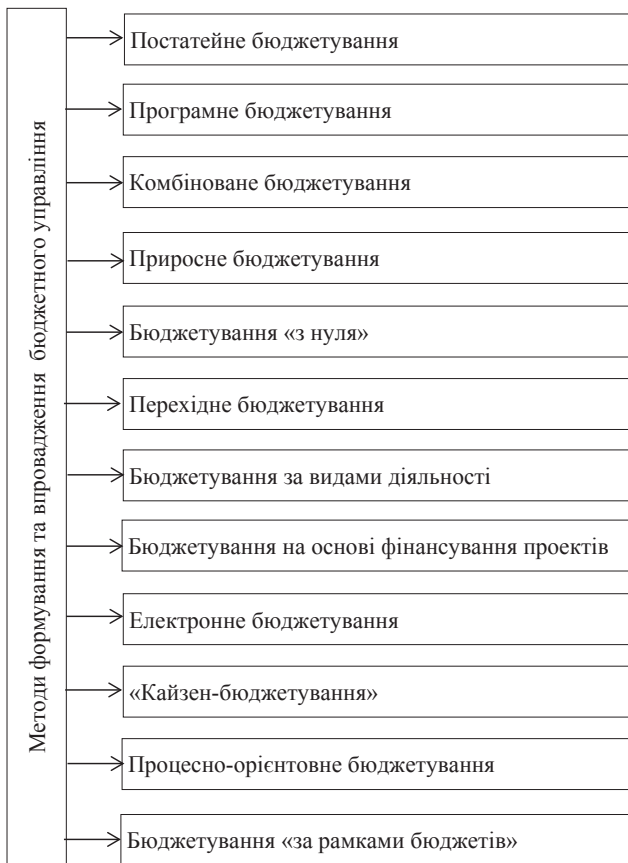


Рис. 1. Систематизація методів бюджетного управління

за формуванням програмного бюджету з його подальшою класифікацією витрат за природою їх виникнення [4, с. 596].

4. Приросне бюджетування (Incremental budgeting): в основі – досягнуті результати діяльності підприємства. Перевагою даного методу є те, що бюджети формуються, враховуючи наступні фактори: події, які можуть відбутися за очікуваннями менеджменту підприємства до кінця бюджетного періоду; передбачувані параметри наступного бюджетного періоду (фактори впливу зовнішнього середовища та можливі зміни внутрішнього середовища підприємства). Недоліком є суб'єктивність менеджменту підприємства та перенос минулих помилок та недоліків на наступний бюджетний період. Також зазначають, що даний метод не вимагає прив'язки до організаційних цілей підприємства та не передбачає прийняття заходів для зменшення витрат [4, с. 596].

Джерело [5, с. 696] зазначає, що приросне бюджетування характеризується рівнем витрат періоду на дискреційну статтю за величиною фактичних витрат на цю статтю в попередньому періоді. Тобто якщо допускається збільшення бюджету дискреційних витрат у поточному періоді, то по кожній дискреційній статті цього бюджету також дозволяється збільшення в рамках запланованого.

5. Бюджетування «з нуля» (zero-based budgeting – ZBB): в основі – неза-

лежність планових рівнів витрат від їх попередніх значень, при цьому всі витрати в базовому періоді рівні нульовому значенню та потребують нового визначення та розрахунку. Принцип дії даного методу зображено на рис. 2 [4, с. 597].

Дана схема характеризує базові принципи розробки системи бюджетування, які включають наступне: перш за все визначаються декілька сценаріїв розвитку подій для досягнення поставлених цілей, при цьому дані сценарії взаємовиключають одне одного; відбувається формування пакету приросних рішень для визначення доцільності різних рівнів витрат на рівні функціональних бюджетів та центрів фінансової відповідальності для проведення оцінки доцільності їх здійснення; після розробки пакетів рішень відбувається їх ранжування за двома основними параметрами, а саме: необхідних ресурсів та затверджених цілей підприємства. Так, відбувається пошук найбільш оптимальної системи заходів, яка буде сприяти виконанню поставлених цілей за наявності певного обсягу визначених ресурсів.

Джерело [5, с. 696-697] зазначає, що перевагою бюджетування «з нуля» є строге обґрунтування кожного виду витрат підприємства. Ціллю виступає ліквідація безпорядку при включенні приросних бюджетів до бюджетного періоду та для боротьби з проектами, що важко відмінити. Недолік даного виду бюджетування полягає у тому, що він не підходить для планування технологічних витрат, які змінюються пропорційно об'єму виробництва.

Також автор джерела [4, с. 598] зазначає, що даний вид бюджетування є особливо ефективним, коли підприємство здійснює свою діяльність в різко мінливому оточенні, проте також зазначає, що використання бюджетування «з нуля» є достатньо громіздким процесом, особливо на тактичному рівні планування, оскільки даний процес є затратним, потребує значних зусиль адміністративного персоналу та може бути неточним при встановленні цілей на нижчих рівнях діяльності підприємства. Визначення методу «з нуля»

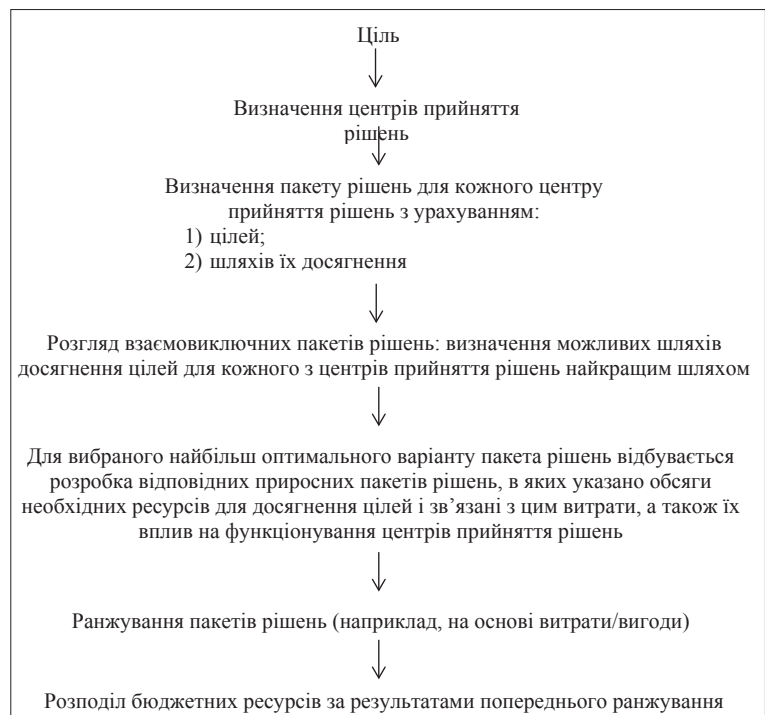


Рис. 2. Система бюджетування «з нуля» [4, с. 597]

є досить дискусійним питанням, оскільки, якщо підприємство здійснює довгострокову діяльність, деякі його витрати необхідно буде переносити з минулого періоду, так як вони є сталими і фіксованими для фінансово-господарської діяльності.

Підвидом бюджетування «з нуля» є система планування і бюджетного програмування (СПВП), в основі якої лежить вибір тих виробничих програм, що найбільш повно відповідають цілям підприємства, на основі аналізу співвідношення витрати/вигоди. Відмінність даного підвиду полягає у відсутності принципу планування витрат у базовому періоду на нульовій основі та необхідності чіткого аналізу всіх альтернативних виробничих програм підприємства.

6. **Перехідне бюджетування:** в основі – розділення бюджетного періоду на декілька коротших для формування детальних операційних бюджетів та переведення уваги зі стратегічного на тактичний та операційний рівні. Даний підхід ефективний, коли підприємство діє у мінливому середовищі та в умовах невизначеності. Недоліком даного методу є затратність та трудомісткість зіставлення перехідних бюджетів, які виступають безперервним перехідним процесом не тільки в межах одного бюджетного періоду, але й при переході з одного бюджетного періоду до наступного. Процес перехідних бюджетів зображено на рис. 3. [4, с. 601].

7. **Бюджетування за видами діяльності (Activity-based budgeting – АВВ):** в основі методу визначають «носіїв витрат» (основні фактори витрат) у системах витрат, що відповідають основним видам діяльності підприємства. Основа бюджету – це питомі та сукупні витрати, що розробляються для конкретного «носія». Даний метод бюджетування [5, с. 698] передбачає в основі концепцію формування бюджетів за видами діяльності з використанням інформації про взаємозв'язки між одиницями продукції та необхідними видами діяльності з ціллю розробки детальної оцінки рівня потреби у їх видах, які зазначені у розрахованому виробничому плані.

Переваги даного методу полягають у можливості розрахувати ситуації, коли саме підприємству потрібний новий рівень потужності в тому чи іншому виді діяльності, більш точний метод прогнозування майбутніх витрат підприємства. Недоліком є необхідність у високій точності розрахунків та оцінок, об'єктивності виділення та структурування носіїв та обґрунтованість кожної статті витрат з виділеним «носієм» [4, с. 600].

8. **Бюджетування на основі фінансування проєктів (Project funding):** в основі – формування проміжного підходу між бюджетуванням «з нуля» та приросним бюджетуванням. Формування дискреційних витрат з визначенням часового горизонту, або так званої «умови до заходу» (sunsetprovision) [5, с. 699–700]. Даний метод розроблено для проєктів з невизначеною тривалістю, де перевагою є зведення проміжного балансу між високими та довготривалими витратами для формування системи бюджетування «з нуля» (аналіз попереднього періоду та майбутня основа для бюджетування) або приросного бюджетування (більш низька вартість підготовки наступного бюджету).

9. **Електронне бюджетування (E-budgeting):** в основі лежить мережа Internet, що започаткувало значне зниження об'ємів роботи та інтегрування процесу в централізовану адміністративну систему. Даний метод має наступні переваги: зменшення адміністративних витрат, зростання рівня обслуговування клієнтів, створення умов для працівників фінансового відділу сконцентрувати увагу на досягненні стратегічних цілей підприємства [5, с. 699].

10. **«Кайзен-бюджетування»:** в основі – японська технологія «кайзен», яка засновується на постійному та безперервному пошуку вдосконалення систем, процесів тощо. При постановці даного методу задаються постійні зміни бюджетних параметрів, тобто протягом усього періоду здійснення діяльності підприємства відбуваються пошуки зменшення затрат, зростання дохідності, тобто збільшення загального рівня ефективності.

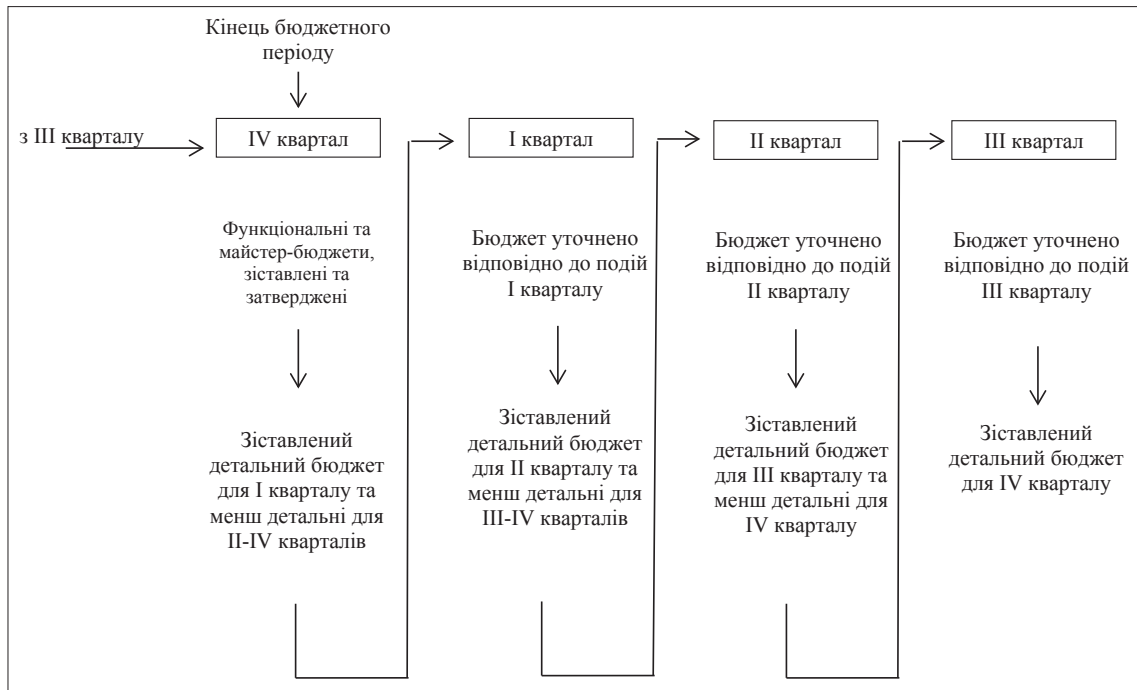


Рис. 3. Система перехідних бюджетів [4, с. 601]

Особливість даного методу полягає в тому, що даний процес «удосконалення» діяльності є безперервним [6, с. 266–267].

11. Процесно-орієнтовне бюджетування (Performance-based budgeting – PBB): в його основі лежить процесне бюджетування, проте воно доповнене стратегічною направленістю, яка виконується за рахунок системи збалансованих показників (BSC) та більш чіткому структуруванні процесів діяльності. Так, перевагами використання процесно-орієнтовного бюджетування можливо вважати наступні фактори [7, с. 27]:

- формування системи відповідальності, за якої працівники самі відповідають за результати покладених на них процесів;
- формує систему розподілу робочого навантаження на відміну від ресурсно-орієнтовного бюджетування;
- дає змогу проаналізувати причини наявних відхилень бюджетних показників, оскільки в бюджетах зазначено зміни не в ресурсах, а в процесах;
- формує висновки щодо ефективності чи неефективності певного продукту/послуги для конкретного виду діяльності;
- формує більш повноцінну базу управління для працівників відповідальних за дотримання бюджетних параметрів;
- формує прозору систему управління для наявних потужностей на підприємстві.

Суть даного методу полягає в концентрації уваги управлінської ланки та розробки системи планування, виходячи з очікуваних видів діяльності та бізнес-процесів, і не зазначає фокусування виключно на витратах та їх категоріях. Будь-яке планування та безпосереднє управління повинні бути направлені на максимізацію вартості підприємства.

12. Бюджетування «за рамками бюджетів»: автори методики [8] досить критично оцінюють ефективність «традиційних методів бюджетування» та пропонують удосконалену методику, яка вирішує, на їхню думку, такі недоліки в бюджетній системі управління, як відсутність адаптивності до умов невизначеності та децентралізації управління діяльністю підприємства.

Так, Хоуп та Фрейзер запропонували інноваційну концепцію відмови від бюджетування, яка називається «за рамками бюджету». Автори відзначають бюджетування як процес управління результатами діяльності підприємства, в який входять: постановка задач, погодження розміру винагороди, розробка плану діяльності та визначення необхідної кількості ресурсів на плановий рік, а також процедури оцінки та контролю виконання обумовлених параметрів. Управління «за рамками» бюджетів засноване на гнучких та адаптивних процесах та повній децентралізації управління. Так, адаптивні процеси допомагають сформувати чітку модель поведінки підприємства і змінюватись самостійно залежно від змін навколишнього середовища та внутрішніх параметрів. На рис. 4 [8, с. 61] представлено переваги гнучкості та децентралізації на основі внесення змін до системи традиційного бюджетування. Автори зазначають, що першим кроком для досягнення методики «за рамками бюджетів» є внесення змін до організаційних процесів, насамперед управління ефективністю повинно бути орієнтоване на безпосередніх виконавців та не бути окреслене в рамках цілей вищого керівництва, оскільки воно не завжди вдало може розрахувати та проаналізувати потреби безпосередніх виконавців бюджету на нижчих рівнях. Наступним етапом є формування радикальної системи децентралізації на всіх рівнях підприємства, її суть полягає у наданні більших повноважень працівникам підрозділів та виділення ролі відділу фінансів. Так, автори зазначають [8, с. 61], що при децентралізації фінансисти почали дійсно керувати управлінням фінансовою діяльністю та перестали сприйматися як бухгалтері, що було при попередніх системах бюджетування. На основі розділу повноважень на місцеві рівні та розробки широкої та повноцінної інформаційної системи можливо перейти на останній етап управління «за рамками бюджету» та створити ефективну та адаптивну систему на підприємстві будь-якого розміру та виду господарської діяльності.

**Висновки.** Процес розвитку бюджетного управління супроводжувався внесенням змін та моди-

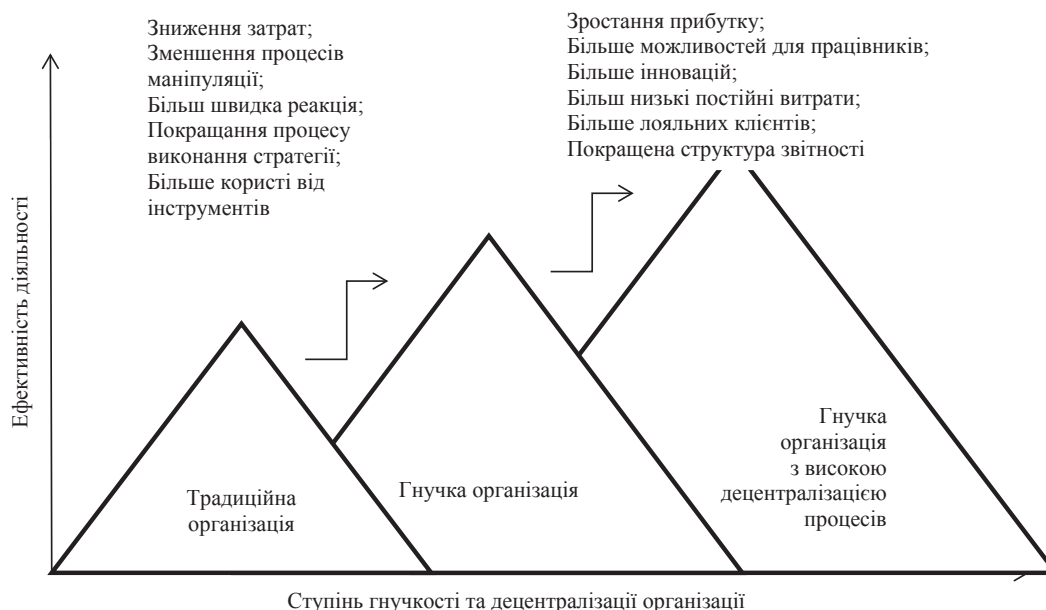


Рис. 4. Дві вершини за рамками управління бюджетом [8, с. 61]

фікацій до його видів, змінювались принципи та функції формування бюджетів, бюджетних періодів тощо. Все це слугувало розробці нових удосконалених методів, які враховували вимоги сучасності та містили більше переваг, ніж попередні варіанти функціонування бюджетування. Варто зазначити, що систематизація та характеристика методів бюджетного управління є необхідною та важли-

вою складовою на етапі впровадження бюджетного управління, оскільки зможе зорієнтувати підприємства в потребах управління та сформулювати цільову направленість їх фінансово-господарської діяльності. Також на основі існуючої систематизації стає можливим розробити нові методи, які будуть більш актуальними для сучасних умов функціонування вітчизняних підприємств.

#### Список літератури:

1. Карабанов Б. Бюджетирование: шаг за шагом / Б. Карабанов [и др.] // Серия «Практика менеджмента». – СПб. : Питер, 2005. – 448 с.
2. Шевчук Д.А. Бюджетирование : [самоучитель] / Д.А. Шевчук. – 2009. – 340 с.
3. Агапов М. Бюджетное управление – что это? / М. Агапов // Современные технологии управления. – 2010. – № 10. – С. 78–80.
4. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
5. Аткинсон А. Управленческий учет / А. Аткинсон ; 3-е изд. – М. : Вильямс, 2007. – 875 с.
6. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Дж. Фостер, Ш. Датар, Ч. Хорнгрен ; , 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.
7. Бримсон Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Дж. Бримсон, Дж. Антос, при участии Дж. Коллинза ; пер. с англ. В.Д. Горюновой ; под. общ. ред. В.В. Неудачина. – М. : Вершина, 2007. – 336 с.
8. Хоуп Дж. Бюджетирование, каким мы его не знаем. Управление за рамками бюджетов / Дж. Хоуп, Р. Фрейзер ; пер. с англ. Р.В. Кащеев. – М. : Вершина, 2005. – 256 с.

#### Короп И. И.

Киевский национальный торгово-экономический университет

### СИСТЕМАТИЗАЦИЯ МЕТОДОВ БЮДЖЕНОГО УПРАВЛЕНИЯ КАК ПОЛНОЦЕННОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

#### Резюме

Рассмотрены основные методы формирования и функционирования бюджетирования на предприятии. Раскрыты суть и эффективность каждого из приведенных методов. Проанализированы их недостатки и преимущества, перспективы использования на предприятиях.

**Ключевые слова:** бюджетирование, бюджетное управление, бюджетирование «с нуля», процессно-ориентированное бюджетирование, бюджетирование «за рамками бюджета», «кайзен-бюджетирование», бюджетирование по видам деятельности.

#### Короп І. І.

Kyiv National University of Trade and Economics

### SYSTEMATIZATION OF BUDGET MANAGEMENT METHODS AS A COMPLETE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM

#### Summary

It's considered the basic methods of formation and functioning of budgeting in the enterprise. There is disclosed essence and efficiency of each of the methods. It's analyzed their advantages and disadvantages, the prospects for the use in the workplace.

**Keywords:** budgeting, budget management, budgeting «from scratch» process-oriented budgeting, budgeting „outside the budget”, „Kaizen-budgeting”, budgeting activities.