

## БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ПРІОРИТЕТНИЙ ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

**Котковський Р.В.**

Криворізький економічний інститут  
ДВНЗ «Криворізький національний університет»

Досліджено коло проблем теоретичних аспектів у сфері бюджетування з позиції управлінського інструментарію. Окреслено ряд вимог та ключові риси сутнісної характеристики поняття «бюджетування». Визначено основні елементи моделі бюджетування через призму взаємозв'язку із загальним процесом управління на підприємстві. Звернуто увагу на змістовність передумов адаптації моделі бюджетування сучасним підприємством. Синтезовано напрямки покращення процесу бюджетування в контексті визнання його пріоритетним інструментом управління на підприємстві.

**Ключові слова:** бюджетування; управління; підприємство; інструмент управління; технологія управління; модель бюджетування; сегменти бюджетування; облікові процедури, контроль.

**Постановка проблеми.** Бюджетування у більшості випадків трактується як система вибору цілей у межах прийнятої стратегії розвитку підприємства, яка спирається на регламентований процес формування, розгляду і затвердження бюджету із обов'язковим проведенням контрольних процедур щодо його виконання. Разом з тим, більш предметним змістом зазначеного процесу, на нашу думку, є характеристика бюджетування як багатофункціонального інструменту управлінського обліку, на базі інформаційної платформи якого здійснюється планування, координація і кооперування діяльності структурних підрозділів підприємства. Проблематичний аспект полягає в тому, щоб визначити, який ланці управління підприємством доцільно надати перевагу – фінансовій чи обліковій, або взагалі відмежуватися від зазначених сегментів, та розглянути єдиний управлінський процес, який має за базу вказані складові. Крім того, потребує уточнення етапізація проведення бюджетування на мікроекономічному рівні та доцільності врахування галузевої належності окремо взятого підприємства.

Ми вважаємо, удосконалення та підвищення якісного рівня бюджетування на підприємстві має відбуватися на більш предметному визначенні такої категорії як інструмент управління обліково-фінансовим сектором підприємства. Саме зазначена категорія підкреслить необхідність проведення бюджетування в комплексному сенсі із охопленням більш широких важелів управління. Враховуючи той факт, що бюджетування виступає інструментом управління, доцільно розкрити зміст взаємозв'язку між вказаними складовими та обґрунтувати присутність в ньому окремих елементів. Отже, наукова розробка буде присвячена більш деталізованій оцінці бюджетування в контексті інструменту управління сучасним підприємством.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Широтою охоплення проблем бюджетування в системі управління підприємством та обґрунтованість наукових положень вражають праці українських вчених: А.В. Бугай, В.З. Бугай та Ю.Ю. Реневича [1], О.А. Череп та О.Ю. Стремидло [2], С.В. Онищенко [3], В.Д. Мусієнка, А.А. Ковтун та Н.А. Молозіної [4], Р. Квасницької та Л. Боднарчук [5] та інших. Різні бачення проблем окремих аспектів управління витратами із урахуванням бюджетування відображено в пра-

цях таких учених, як І.О. Геращенко [6], Т.І. Долішньої [7], М.І. Скрипник [8], О.В. Шеремета [9], О.Ю. Шумило [10]. Взаємозв'язку бюджетування з плануванням мікроекономічного рівня присвячені праці таких науковців, як В.В. Бабіченко [11], Ю.Л. Овдій [12], Л.Л. Турової [13], Б.А. Іщенко [14], О.Ю. Шумило [15].

Не зважаючи на значну, доволі змістовну кількість досліджень у сфері бюджетування та управління підприємством, невирішеними залишаються проблеми наукового обґрунтування такого інструменту управління підприємством, як бюджетування, котре спирається на окремі дієві сегменти. Враховуючи високий рівень професіоналізму названих авторів, ще існує широкий комплекс проблем, який витікає із підвищення якісного рівня взаємозв'язку бюджетування із загальним процесом управління на підприємстві.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** За результатами проведених досліджень можна стверджувати, що сучасне підприємство має залучати різні інструменти управління, котрі здатні впливати на його конкурентоздатність. У нашому випадку увага акцентується на такій управлінській технології, як бюджетування. На нашу думку, існує ряд невирішених питань, які уповільнюють сам процес бюджетування: по-перше, потребує поглибленого дослідження процес взаємозв'язку бюджетування із загальним процесом управління на підприємстві; по-друге, кожний сегмент зазначеного процесу взаємозв'язку потребує деталізованого тлумачення; по-третє, доцільно визначити передумови формування моделі бюджетування у контексті управлінського інструменту.

**Формулювання цілей статті.** Головною метою наукової розробки є визначення бюджетування як інструменту управління підприємством на базі деталізованого дослідження взаємозв'язку між усіма ланками предмета дослідження.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Доведено, процес складання і реалізації бюджетів в практичній діяльності підприємства виступає бюджетуванням. Мається на увазі динамічна управлінська технологія, що забезпечує формування бюджетів для обраних об'єктів та їх використання із обов'язковим прийняттям дієвих управлінських рішень. Ми вважаємо, для ефективної системи бюджетування необхідно

використовувати інтегрований підхід, який передбачає виконання всіх функцій управління: планування, організації, обліку, контролю, аналізу, мотивації, регулювання, кожна з яких зумовлює формування відповідних підсистем для прийняття дієвих управлінських рішень.

Однак, для інформування, що полягає в доведенні до відома учасників бюджетного процесу інформації щодо планових показників, відповідальності за виконання бюджетних цілей та ролі керованого об'єкта бюджетування в загальній системі, що забезпечить злагоджену роботу на підприємстві, важливим є побудова управлінського обліку, який здійснює своєчасне забезпечення необхідною інформацією всі складові системи бюджетування процесу. Також суттєвим є зворотний зв'язок інформаційного потоку в частині витрат, доходів та грошових ресурсів (від керівників підприємства до менеджерів структурних підрозділів) про поточну ситуацію процесу господарювання та реальність досягнення поставлених завдань, що в свою чергу сприятиме своєчасному реагуванню на відхилення в роботі та прийняття додаткових коригуючих управлінських рішень. Після закінчення бюджетного періоду керівникові вищого рівня повідомляється у відповідній формі про результати виконання бюджетів, що виступає основою для складання планів на майбутній період [16].

На основі аналізу визначень «бюджетування» різних авторів та на підставі основних принципів впровадження бюджетування на підприємстві був сформульований перелік основних вимог до цього поняття, а саме:

1. Визначення має вказувати на технологічну сторону бюджетування.
2. Визначення має акцентувати увагу на взаємозв'язку зі стратегією підприємства.
3. Визначення не повинно розглядатися з точки зору бухгалтерського обліку.
4. Визначення не повинно робити великий акцент на кількісне вираження цілей підприємства.
5. Визначення має бути повним та пов'язаним з системою управління.

У праці Я. В. Догадайло [17], на основі загальних вимог до визначення поняття «бюджетування» виділено його позитивні та негативні риси (табл. 1).

Після аналізу вище зазначених понять «бюджетування» зарубіжними і українськими вченими складається враження, що бюджетування практично вичерпується плануванням, обліком і контролем.

На думку автора, планування, облік і контроль це тільки три, хоч і дуже важливі частини бюджетування, але насправді мова йде про інструмент управління, який повинен охоплювати майже всі етапи процесу управління підприємством в короткостроковому і довгостроковому аспекті. Отже, бюджетування – більш комплексне поняття, що включає не тільки планування, облік і контроль, але й охоплює інші етапи процесу

управління, такі як постановки цілей, виконання, стимулювання, мотивація, аналіз, формування управлінського впливу і коригування планів або виконання дій. Для забезпечення дієвості управління підприємством необхідно, щоб бюджетування проходило через всі етапи процесу управління. На рисунку 1 наочно наведено взаємозв'язок етапів процесу управління та бюджетування.

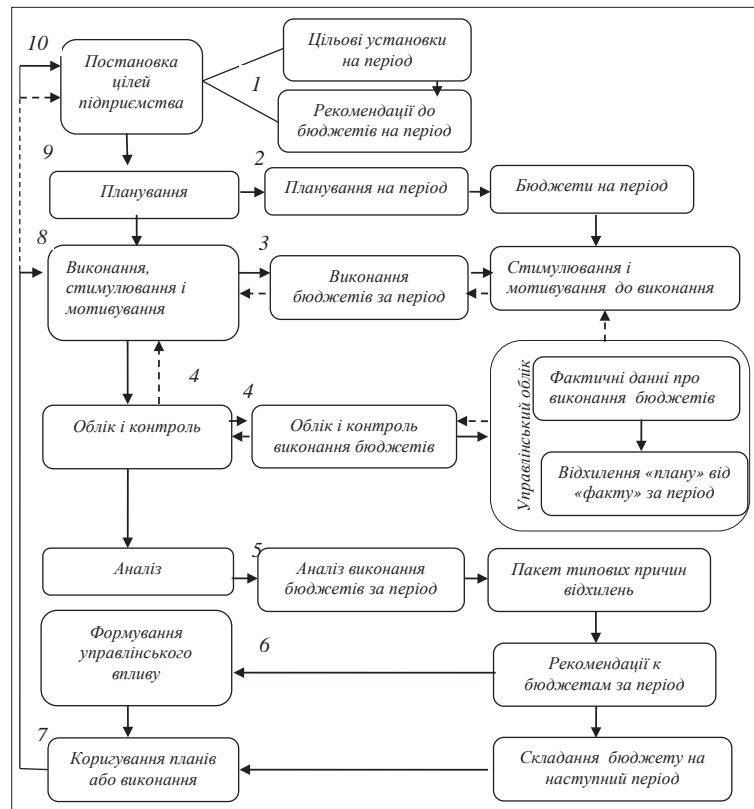
Таблиця 1

**Позитивні та негативні риси поняття «бюджетування» [17]**

Позитивні риси	Негативні риси
1. Вказує на технологічну сторону бюджетування	1. Розглядається з точки зору бухгалтерського обліку
2. Акцентує увагу на взаємозв'язку зі стратегією підприємства	2. Великий акцент на кількісне вираження цілей підприємства
3. Пов'язане з системою управління діяльністю підприємства	3. Визначення бюджетування є неповним
	4. Не вказує на взаємозв'язок бюджетування зі стратегією підприємства
	5. Не пов'язане з системою управління

На першому етапі «Постановка цілей» (1) формуються цільові установки і рекомендації, що являють собою початковий пункт роботи всієї фірми, а в бюджетуванні є відправною точкою для оцінки і виконання бюджету.

На другому етапі «Планування» (2) формується план діяльності підприємства на основі цільових установок і рекомендацій на майбутній період господарювання. А також пропонуються



**Рис. 1. Схема моделі бюджетування через призму взаємозв'язку із загальним процесом управління на підприємстві**

методи розробки зведеного бюджету на підприємстві для досягнення цільових показників.

На третьому етапі «Виконання, стимулювання і мотивування» (3) відбувається управління робочими процесами в рамках затвердженого бюджету. На підставі бюджету (планові показники) і управлінського обліку (фактичні показники) формуються ключові показники діяльності, що слугують орієнтиром для загальної системи стимулювання і мотивування на підприємстві, які покращують виконання робочих процесів і досягнення цілей компанії.

На четвертому етапі «Облік і контроль» (4) формується управлінський облік в організації, що дає змогу формувати інформацію про господарську діяльність в необхідному розрізі. В ході господарювання виникає потреба в оцінці виконання робіт, яка відбувається за допомогою контролю. Його метою є виявлення відхилень відносно встановлених вимог бюджету, а також проведення часткового коригування процесу виконання (4\*) при виявленні причин відхилень на оперативному рівні.

На п'ятому етапі «Аналіз» (5) відбувається аналіз виконання бюджету за певний період, який формує пакет типових причин відхилень від бюджету, що складає основу для прийняття управлінських рішень, а згодом і перехід до рекомендацій до бюджетів, які вирішують наступні питання: оцінки виконання плану, якості планування, коригування виконання робіт і наступних бюджетів.

На шостому етапі «Формування управлінського впливу» (6) відбувається підготовка подальших дій і прийняття управлінських рішень, які будуть спрямовані на покращення діяльності і досягнення поставлених перед підприємством цілей. Тобто, керівники компанії в результаті аналізу виявили причини відхилення факту від плану (прогнозу), оцінили ситуацію і починають генерувати і приймати відповідні управлінські рішення.

На сьомому етапі «Коригування планів або виконання» (7) проводиться втручання в етап виконання (8) при виявленні негативних змін в результаті аналізу робочих процесів. При суттєвих порушеннях на мікро- і макrorівнях (9), а також при закінченні фінансового року (10) виникає необхідність змін початкових планів діяльності підприємства, що приводить до повторювання етапів процесу управління і бюджетування спочатку.

Отже, бюджетування є невід'ємною частиною процесу управління діяльністю підприємства, яка відповідає за реалізацію ефективної виробничо-фінансово діяльності та за зворотній зв'язок з етапами процесу управління. На думку автора, необхідність застосування на сучасних підприємствах системи бюджетування як інструменту управління роботи підприємства пов'язана з тим, що будь-який підприємницький захід, пов'язаний з витратами і зорієнтований на прибуток потребує розрахунків і оцінки. Для реалізації запропонованої моделі бюджетування на підприємстві необхідні нижчезазначені передумови, які доволі змістовно висвітлено в праці О. Бреслави, Б. Карбанова, Е. Добровольського [18].

По-перше, на основі організаційної структури потрібно сформувати фінансову структуру підприємства. Це передбачає такі попередні кроки: перевірка коректності організаційної структури

та формування центрів фінансової відповідальності (далі ЦФВ) для різних рівнів організаційної структури. Центри фінансової відповідальності у фінансовій структурі повинні повністю відповідати організаційній структурі підприємства і мати закріплену відповідальну особу.

По-друге, потрібно сформувати бюджетну структуру підприємства. На цьому етапі рекомендується провести обґрунтування і вибір бюджетних показників, а також методів їх прогнозування та планування [18]. У залежності від специфіки підприємства для планування можна використовувати різні методи і підходи. Сама система бюджетування для кожного підприємства певною мірою унікальна, а особливо, коли мова йде про специфічне довгострокове виробництво. Отже, технологія планування повинна враховувати специфіку діяльності підприємства. Таким чином, при впровадженні бюджетування на підприємстві необхідно розв'язати об'ємну задачу – вибрати методологію планування господарської діяльності з урахуванням особливостей виробничого процесу.

По-третє, необхідно поєднати фінансову та бюджетну структури з тим, щоб встановити відповідальність кожного ЦФВ за виконання певних бюджетів або окремих бюджетних статей. Відповідальність повинна бути персоналізована – керівництво підприємства повинне знати, хто саме несе відповідальність [18].

По-четверте, слід визначити періодичність складання бюджетів. Алгоритми розробки бюджетів повинні бути не просто коректні з точки зору відповідності моделі діяльності підприємства, але й опиратися на ті вихідні дані, які на підприємстві є можливістю отримати [18].

По-п'яте. Необхідно побудувати системи управлінського обліку, інформація з яких буде покладена в основу складання та аналізу виконання бюджетів [18]. Тут можливі два варіанти дій:

1) взяти за основу діючу систему бухгалтерського обліку, зв'язавши її з технологією бюджетування на підприємстві (в цьому випадку змінюється періодичність складання бухгалтерських документів і зміст облікових показників);

2) впровадження допоміжних облікових форм.

Розробляючи і впроваджуючи систему управлінського обліку, яка є невід'ємною частиною бюджетування, необхідно задатися питаннями, пов'язаними з інтеграцією або сумісністю різних стандартів облікових даних. Ведення управлінського обліку та формування звітності можуть здійснюватися відповідно до певних бухгалтерських стандартів (ПСБО, МСФЗ, US GAAP). Але кожен з цих стандартів має свої особливості використання. Система планування націлена на майбутню економічну діяльність. Безсумнівні, планування та управлінський облік в рамках системи бюджетування повинні бути взаємопов'язані. Це необхідно, перш за все, для того, щоб зробити осмисленим і здатним до порівняння план-фактний аналіз. При цьому вибір системи управлінського обліку визначався специфікою діяльності компанії, складом господарських операцій, а також необхідністю подання фінансової звітності, сформованої з тих чи інших стандартів зовнішнім користувачам або кредитним установам міжнародного характеру.

По-шосте, слід організувати аналіз виконання бюджетів та прийняття управлінських рішень за результатами аналізу. Розробка методів контролю і аналізу передбачає введення нормативно допустимих відхилень фактичних даних від плану, а також створення постійного пакету типових причин таких відхилень.

По-сьоме, впровадження регламентів розгляду і корекції бюджетів відповідальними посадовими особами і керівними органами підприємства, враховуючи процедури прийняття рішень щодо регулювання відхилень, виявлених в результаті аналізу фактичного виконання бюджетів.

Будь-яке підприємство незалежно від його фінансового стану повинно враховувати неминучість виникнення ризикових ситуацій внутрішнього і зовнішнього характеру, що можуть призвести до незначних збоїв у роботі чи до більш серйозної дестабілізації. Внутрішні проблеми управління підприємством можливо вирішити за допомогою бюджетування, але для цього потрібно кожен з етапів процесу управління підприємством налаштувати з погляду специфіки і виробничих вимог компанії.

**Висновки з даного дослідження і перспективи.** Викладені дослідження висвітлюють актуальність існуючої проблеми, яка підлягає вирішенню. На нашу думку, до складу заходів, які здатні підвищити якісний рівень бюджетування на підприємстві, варто віднести: розуміння вимог, які ви-

сунуто до категорії «бюджетування» із обов'язком окресленням позитивних і негативних рис у підходах до його сутнісної характеристики; встановлення ключових елементів в розгорнутій моделі бюджетування через призму взаємозв'язку із загальним процесом управління на підприємстві; врахування важливих передумов адаптації моделі бюджетування на підприємстві з метою уникнення функціонального дублювання окремих його елементів. В цілому, фахівці сучасного підприємства мають сприймати бюджетування, з одного боку, як інструмент управлінського процесу, з іншого боку, спиратися на принципи управлінського обліку, котрий забезпечує планування, координацію та контроль в період виконання стратегічної мети підприємства.

Змістовність наступних досліджень, на нашу думку, має полягати у розробці на базі існуючих наукових напрацювань удосконаленої системи оцінки окремих елементів моделі бюджетування, що забезпечить більш якісний підхід до формування інформаційного ресурсу в системі прийняття як стратегічних, так і тактичних управлінських рішень в майбутньому. Ми вважаємо, саме такий підхід надасть можливість сучасному підприємству отримати дієвий оціночний інструментарій, який в комплексі позитивно вплине на кожну ланку моделі бюджетування та забезпечить мінімізацію витрат в сфері організаційного періоду та періоду адаптації обраної моделі.

## Список літератури:

1. Бугай В. З. Аспекти бюджетування в управлінні господарською діяльністю на підприємстві [Текст] / В. З. Бугай, А. В. Бугай, Ю. Ю. Реневич // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 4 (8). – С. 10-16.
2. Череп О. Г. Роль бюджету та процесу бюджетування в управлінні підприємством [Текст] / О. Г. Череп, О. Ю. Стремидло // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2011. – № 1 (4). – С. 445-451.
3. Онищенко С. В. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством [Текст] / С. В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 42-51.
4. Мусієнко В. Д. Оцінка економічної ефективності діяльності підприємств в умовах бюджетування [Текст] / В. Д. Мусієнко, А. А. Ковтун, Н. А. Молозіна // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009. – № 4 (20). – С. 32-37.
5. Квасницька Р. Бюджетування як сучасний інструмент фінансового управління діяльності підприємств [Електронний ресурс] / Р. Квасницька, Л. Боднарчук // Наукові засади сталого розвитку економіки: Матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. – Тернопіль, 2011. – С. 153-155. – Режим доступу: [http://confnarv.at.ua/publ/konf\\_16\\_17\\_chervnja\\_2011\\_r/sekcija\\_5\\_ekonomichni\\_nauki/bjuzhetuvannja\\_jak\\_suchasnij\\_instrument\\_finansovogo\\_upravlinnja\\_dijalnosti\\_pidpriemstv/17-1-0-941](http://confnarv.at.ua/publ/konf_16_17_chervnja_2011_r/sekcija_5_ekonomichni_nauki/bjuzhetuvannja_jak_suchasnij_instrument_finansovogo_upravlinnja_dijalnosti_pidpriemstv/17-1-0-941)
6. Геращенко І. О. Бюджетування як сучасний метод управління собівартістю продукції в ринкових умовах [Текст] / І. О. Геращенко // Науково-технічний збірник. Комунальне господарство міст. – 2011. – № 98. – С. 281-287.
7. Долішня Т. І. Бюджетування як один із інструментів ефективного формування та управління витратами [Текст] / Т. І. Долішня // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 7. – С. 179-183.
8. Скрыпник М. И. Бюджетирование в системе управленческого учёта операционных и функциональных затрат [Текст] / М. И. Скрыпник // Экономика Крыма. – 2010. – № 3 (32). – С. 169-174.
9. Шеремета О. В. Механізм бюджетування витрат операційної діяльності [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (машинобудування)» / О. В. Шеремета; Хмельницьк. нац. ун-т. – Хмельницький, 2009. – 19 с.
10. Шумило Ю. О. Управління витратами в умовах бюджетування на підприємстві [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Ю. О. Шумило; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2010. – 19 с.
11. Бабіченко В. В. Бюджетування в системі фінансового планування (на прикладі ЗАТ транснаціональної фінансово-промислової нафтової компанії «Укртатнафта») [Текст]: Дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Київський національний економічний ун-т. – К., 2005. – 224 арк.
12. Овдій Ю. Л. Бюджетування в системі фінансового планування банків [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 – «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / Ю. Л. Овдій; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – Київ, 2006. – 19 с.
13. Турова Л. Л. Бюджетування як один із напрямків планування діяльності на підприємстві [Електронний ресурс] / Л. Л. Турова // Проблеми системного підходу в економіці. Електронне наукове фахове видання. – 2011. – № 4. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2011\\_4/Turova\\_411.htm](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2011_4/Turova_411.htm)
14. Іщенко Н. А. Організація бюджетування в системі фінансового планування на підприємстві [Електронний ресурс] / Б. А. Іщенко // Збірник наукових праць Кіровоград. нац. тех. ун-ту. Економічні науки. – 2011. – № 19. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npkntu\\_e/2011\\_19.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2011_19.pdf)

15. Шумило Ю. О. Бюджетування як важливий елемент операційного планування [Текст] / Ю. О. Шумило // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 7 (73). – С. 105-111.
16. П'ятничук І. Д. Формування сучасного концептуального підходу до визначення поняття «система бюджетування» / І. Д. П'ятничук // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – № 11. – 2013.
17. Догадайло Я. В. Теоретичні основи бюджетування на підприємстві [Електронний ресурс] / Я. В. Догадайло. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/simpoz2/202.pdf>
18. Бюджетирование: шаг за шагом / [Е. Бреслав, Б. Карабанов, Е. Добровольский и др.]; под ред. Е. Строганова. – СПб: Питер, 2005. – 448 с.

**Котковский Р.В.**

Криворожский экономический институт  
ГВУЗ «Криворожский национальный университет»

**БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ПРИОРИТЕТНЫЙ ИНСТРУМЕНТ  
УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ****Аннотация**

Исследовано круг проблем теоретических аспектов в сфере бюджетирования с позиции управленческого инструментария. Названо ряд требований и ключевые черты сущностной характеристики понятия «бюджетирование». Определены основные элементы модели бюджетирования через призму взаимосвязи с общим процессом управления на предприятии. Обращено внимание на содержательность предпосылок адаптации модели бюджетирования современным предприятием. Синтезированы направления улучшения процесса бюджетирования в контексте признания его приоритетным инструментом управления на предприятии.

**Ключевые слова:** бюджетирование; управление; предприятие; инструмент управления; технология управления; модель бюджетирования; сегменты бюджетирования; учетные процедуры, контроль.

**Kotkovskyy R.V.**

Krivoy Rog Economic Institute  
SHEE «Krivoy Rog National University»

**BUDGETING AS A PRIORITY ENTERPRISE MANAGEMENT TOOL****Summary**

Range of issues studied in theoretical aspects of budgeting of position management tools. Outlined a number of requirements and key features of the essential characteristics of the concept of «budgeting». The basic elements of the model of budgeting in the light of the relationship with the general process management in the enterprise. Attention is paid to the content of the prerequisites adaptation budgeting model modern enterprise. Synthesized directions to improve the budgeting process in the context of recognition of its priority management tool for the enterprise.

**Keywords:** budgeting; management; enterprise; management tool; technology management; budgeting model; segments budgeting; accounting procedures, control.