

УДК 658.15

Каменська О. О., к.е.н., доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу
Козичев А. В., студент

Козичева Т. О., студент

Козичева А. В., студент

ПВНЗ «Донецький університет економіки та права», м. Бахмут
ДВНЗ «Донбаська державна машинобудівна академія», м. Краматорськ
ПВНЗ «Донецький університет економіки та права», м. Бахмут
ДВНЗ «Донбаська національна академія будівництва і архітектури», м. Краматорськ

ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТІВ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ НЕФІНАНСОВИХ ПОКАЗНИКІВ

Вивчено роль нефінансових елементів збалансованої системи показників як інструменту стратегічного менеджменту в процесі реалізації короткострокових фінансових цілей підприємства, який представлений системою бюджетів. Розроблено механізм трансформації стратегії на операційний рівень за допомогою нефінансових складових збалансованої системи.

Ключові слова: бюджетування, збалансована система показників, стратегічні цілі, нефінансові показники, операційний рівень

Каменская О. А., к.э.н., доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа
Козычев А. В., студент

Козычева Т. А., студент

Козычева А. В., студент

ЧЗВО «Донецкий университет экономики и права» г. Бахмут
ЗВО «Донбасская государственная машиностроительная академия», г. Краматорск
ЧЗВО «Донецкий университет экономики и права» г. Бахмут
ЗВО «Донбасская национальная академия строительства и архитектуры» г. Краматорск

ФОРМИРОВАНИЕ БЮДЖЕТОВ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ НА ОСНОВЕ НЕФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Изучена роль нефинансовых элементов сбалансированной системы показателей как инструмента стратегического менеджмента в процессе реализации краткосрочных финансовых целей предприятия, который представлен системой бюджетов. Разработан механизм трансформации стратегии на операционный уровень с помощью нефинансовых составляющих сбалансированной системы.

Ключевые слова: бюджетирование, сбалансированная система показателей, стратегические цели, нефинансовые показатели, операционный уровень.

Kamenska O., PhD (Economics)
Kozychev A., student
Kozycheva T., student
Kozycheva A., student

Donetsk University of Economics and Law, Bakhmut
Donbas State Engineering Academy, Kramatorsk
Donetsk University of Economics and Law, Bakhmut
Donbas National Academy of Civil Engineering and Architecture, Kramatorsk

FORMATION OF BUDGETS OF AN INDUSTRIAL ENTERPRISE ON THE BASIS OF NON-FINANCIAL INDICATORS

The role of non-financial element of a balanced system of indicators as an instrument of strategic management in the process of realizing the company's short-term financial goals, which is represented by the system of budget, has been studied. A mechanism has been developed for transforming the strategy into an operational level using non-financial components of a balanced system.

Key words: budgeting, balanced system of indicators, strategic goals, non-financial indicators, operational level.

Постановка проблеми. В даний час жорстка конкуренція в усіх сферах діяльності потребує від менеджменту пошуку нових, ефективних й адаптованих до вітчизняних умов, інструментів управління.

Традиційна більшість промислових підприємств сконцентровано на управлінні своєю діяльністю за допомогою системи показників, орієнтованої переважно на досягнення операційних фінансових цілей й, як правило, слабо пов'язаних зі стратегією підприємства. Фінансові показники, безумовно, важливі для підприємства, але необхідність усунення розривів між операційною діяльністю і його стратегічними орієнтирами, змушує керівників звернути особливу увагу на нефінансові показники, які становлять основу збалансованої системи показників (ЗСП).

У роботі засновників ЗСП Р.С. Каплана та Д.П. Нортон [1], нефінансові показники, за допомогою взаємодії й збалансованості перетворюють стратегію в ряд послідовних мікрозавдань, рішення яких, пов'язано, насамперед, з їхньою здатністю на ранніх стадіях сигналізувати про дію несприятливих факторів, які не можна визначити за допомогою лише фінансових показників.

Збалансована система показників, як аналітичний інструмент реалізації стратегії підприємства, дозволяє сконцентрувати зусилля менеджменту за всіма напрямками його діяльності в тісному взаємозв'язку зі стратегічними цілями, на відміну від системи, побудованої переважно на контролі оперативних фінансових результатів. Частково проблеми використання й взаємозв'язку нефінансових показників вирішує бюджетування, що охоплює в основному вертикальний ієрархічний рівень управління: кожен бюджет представляється на затвердження керівникові вищестоящого рівня.

Доповнюючи традиційну фінансову звітність, збалансована система показників виступає як додаткове обґрунтування необхідності виділення коштів тому або іншому підрозділу для інвестування в нематеріальні активи.

Виходячи із цього ЗСП в системі фінансового управління розробляється на основі горизонтального підходу до управлінського процесу, при якому підрозділу розробляють свої бюджети автономно, консультуючись із колегами того ж рівня організаційної ієрархії. Збалансована система показників може бути використана для надання в прозорому виді взаємозв'язків, що існують між підрозділами підприємства, і сприяє налагодженню між ними ефективної комунікації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У наукових дослідженнях, зв'язаних зі збалансованою системою показників, питання про зв'язок цієї системи із системою бюджетування практично не розглядається. Більшість публікацій зводить суть ЗСП до системи виміру результативності (Performance Measurement), тобто основну увагу приділяють питанням відбіру показників, а також зв'язку показників з аспектами узгодження цілей зі співробітниками й оцінки результатів діяльності. Питання планування й бюджетування в синтезі із ЗСП поверхово освітлені в роботах Пол Р. Нівена, Horvath & Partners [2, 3]. Тому, проблема інтеграції стратегії підприємства з поточний бізнес-процесами, у рамках системи бюджетування, є на сьогоднішній день актуальною й вимагає глибокого вивчення.

Метою статті є розробка бюджетів промислового підприємства, заснованих на нефінансових показниках збалансованої системи, а також оцінка впливу цих бюджетів на досягнення стратегічних цілей.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ідея використання збалансованої системи показників для поліпшення системи планування була сформульована авторами ЗСП: «Менеджери повинні використовувати свою збалансовану систему показників для здійснення інтегрованого процесу розробки стратегії й бюджетування» [4].

Створення єдності в управлінні на всіх рівнях є головним завданням збалансованої системи показників. Всі показники цієї системи взаємодіють між собою на основі причинно-наслідкових зв'язків, що дозволяє виділяти пріоритетні напрями в процесі розподілу ресурсів на стратегічно значимі заходи в рамках здійснення поточної діяльності. Фінансові й нефінансові показники зі збалансованої системи безпосередньо надходять (згори-донизу) у систему бюджетування. Розподіл ресурсів між окремими заходами здійснюється на основі певного в ході стратегічного планування ступеня терміновості. Пріоритети визначаються не потребами окремих підрозділів, а змістом певної стратегії.

Відсутність зв'язку між процесом складання бюджету й стратегією підприємства, приводить до того, що керівники не зважуються витратити коштовні ресурси на реалізацію стратегічних ініціатив, які можливо принесуть додаткову економічну вартість не раніше, ніж через три-чотири роки. Логіка збалансованої системи показників дозволяє визначати відмінності між стратегічними цілями й цілями оперативної діяльності. При виборі показників розглядаються ті деякі критичні з погляду підприємства цілі, від яких залежить реалізація стратегії.

Необхідні для досягнення цілей стратегічні заходи, які включаються в ЗСП, являють собою результат «фільтрації» великої кількості ідей та ініціатив. Бюджети, виділені для стратегічно значимих заходів, відрізняються від операційних бюджетів, призначених для здійснення поточної діяльності підприємства. Тим самим реалізується стратегічне фокусування оперативного планування та бюджетування.

Нефінансові показники трьох складових збалансованої системи (клієнтська, внутрішніх бізнес-процесів і навчання та розвитку) необхідно розробляти для всіх рівнів організаційної структури підприємства у відповідності до стратегії, шляхом каскадування цілей на нижчестоящі рівні.

Каскадування являє собою процес розробки збалансованих систем для кожного рівня організації. Ці системи приводяться у відповідність із системою нефінансових показників для вищого рівня організації на підставі стратегічних цілей і показників, які будуть використовувати підрозділи нижніх рівнів для відслідковування свого внеску в досягнення загальних цілей підприємства. Ціль каскадування - надати всім підрозділам підприємства можливість продемонструвати, яким чином їхньої дії сприяють внеску в загальний успіх реалізації стратегії. Для цього кожне виробництво, цех і ділянка підприємства повинне самостійно розробити набір показників, необхідний, але достатній для досягнення цілей, включених у ЗСП вищих рівнів. На рис. 1 представлений взаємозв'язок стратегії підприємства й бюджетного процесу за допомогою ЗСП.

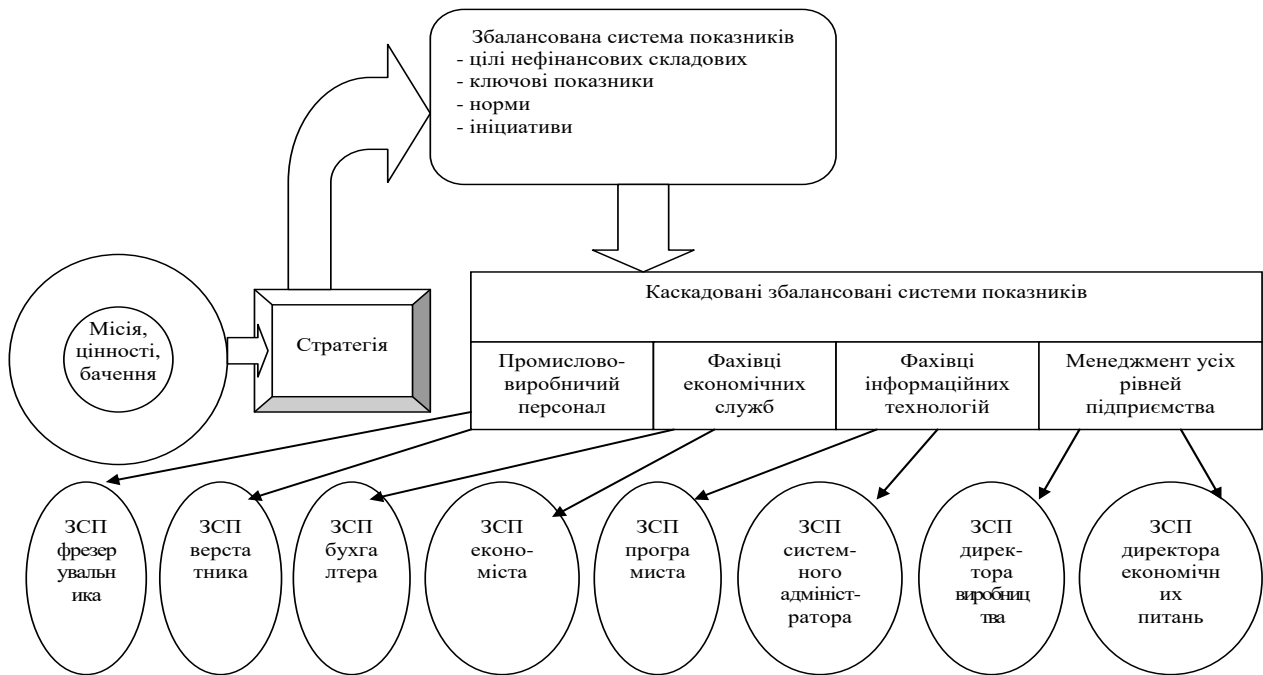


Рисунок 1. Взаємозв'язок стратегії підприємства й бюджетного процесу за допомогою ЗСП [авторська розробка]

Цілі, включені в каскадовані збалансовані системи, відображають бажаний майбутній стан підприємства, показники є орієнтирами результативності, цільові значення сприяють концентрації зусиль, а ініціативи відповідають проектам і діям, спрямованим на втілення мрії в реальність шляхом усунення відхилень між поточними й бажаними результатами діяльності.

Зв'язок між ініціативами й складанням бюджету формується в процесі розрахунку витрат, необхідних для введення й підтримки ініціатив, включених у каскадовані збалансовані системи. Однак, далеко не всі статті бюджетів підприємства здатні враховувати показники, орієнтовані на стратегію. Із цього приводу існують різні точки зору. Деякі автори виступають на підтримку методу складання динамічного бюджету, який передбачає поєднання операційного й стратегічного бюджетів. Вони пропонують застосовувати операційний бюджет для розподілу ресурсів, необхідних для фінансування типових повторюваних видів діяльності, а стратегічний - для обліку витрат на ліквідацію істотних розривів між поточними й бажаними результатами за найбільш важливими показниками діяльності [5].

Відповідно до іншої думки, варто використовувати тільки один бюджет, який повинен містити в собі повний комплекс операційних і стратегічних елементів, необхідних для відбиття справжнього стану підприємства. У рамках цього методу підприємство змушено розглядати все без винятку статті бюджетів у світлі стратегії [5].

При формуванні такого стратегічного бюджету виникає необхідність у використанні ключових показників збалансованої системи, які повинні бути розроблені як для підприємства в цілому, так і для його структурних підрозділів. Ключові показники ЗСП - це кількісно виражені фінансові й нефінансові параметри, які показують, наскільки ефективно підприємство досягає поставлених цілей у рамках загальноприйнятої стратегії.

На відміну від традиційного бюджетного керування, керування за допомогою ключових показників збалансованої системи концентрується на показниках нефінансового характеру, які оцінюють рівень задоволеності споживачів, потенціал виробничого персоналу, ефективність технологічних й адміністративних процесів, тобто на тих факторах, які в підсумку забезпечують фінансовий успіх підприємства.

В системі ключових показників підрозділу підприємства виділяються на основі параметрів, які відповідають додатковим пріоритетам розвитку - рівень інновацій, розширення частки ринку, зміна конкурентної політики, ступінь компетентності команди менеджерів.

Під час розробки механізму управління по ЗСП доцільно розподіляти всі ключові показники підприємства на дві групи: стратегічного й нормативного характеру. Досягнення цільових значень показників стратегічного характеру сприяє "прориву" у таких важливих аспектах, як автоматизація, якість продукції, вихід на нові ринки та інше.

Значення ключових показників, які мають нормативний характер, необхідно підтримувати на певному рівні протягом обраного короткострокового періоду, коефіцієнти ліквідності, діловій активності, ефективності капіталу та інше.

Висновки. Використання збалансованої системи показників як складової частини стратегічного планування робить можливими істотні зміни в оперативному плануванні. Основні підрозділи підприємства поряд з фінансовими показниками отримують від вищестоящих підрозділів, як орієнтири, і нефінансові показники.

У новому оперативному процесі планування підрозділу одержують чіткі завдання завдяки операціоналізації цілей, сформульованих у збалансованій системі показників (за схемою "згори-донизу"). Завдяки цьому підприємство досягає погодженості цілей на всіх рівнях управління. Таким чином, можна сказати, що збалансована система показників є своєрідним «мостом» між системою стратегічного планування й системою бюджетування.

Література

1. Роберт С. Каплан Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. – [2-е изд., исправл. и дополнен.] ; пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-бизнес», 2004. – 320 с.
2. Пол Р. Нивен Диагностика сбалансированной системы показателей / Пол Р. Нивен; пер. с англ. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2006. – 256 с.
3. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath & Partners; пер. с нем. – [3-е изд.]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 478 с. – (Серия «Модели менеджмента ведущих корпораций»).
4. Роберт С. Каплан Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2005. – 512 с.
5. Нильс-Горан Ольве Сбалансированная система показателей: практическое руководство по использованию / Нильс-Горан Ольве, Жан Рой, Магнус Веттер ; пер. с англ. – М. : Издательский дом «Вильямс» , 2006. – 304 с.
6. Хервиг Р. Фридаг Сбалансированная система показателей / Хервиг Р. Фридаг, Вальтер Шмідт; пер. с нем. – М. : Издательство «Омега – Л», 2006. – 144 с.
7. Прімерова О. Ключі від успіху: мотивація центрів фінансової відповідальності на основі КРІ / О. Прімерова // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 4. – С. 56–61.
8. Ковтун С. Все идет по плану: от стратегических целей к финансовой модели бюджетирования / С. Ковтун // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 11. – С. 58–64.
9. Ковтун С. От «А» до «Я»: формирование основного бюджета машиностроительного предприятия с использованием попередельного метода калькулирования / С. Ковтун // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 7. – С. 58–68.
10. Джеймс Бримсон Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Джеймс Бримсон, Джон Антос ; пер. с англ. В. Д. Горюновой ; под. общ. ред. В. В. Неудачина. – М.: Вершина, 2007. – 336с.
11. Нападівська Л. Крок за кроком: особливості бюджетування на гірничозбагачувальних комбінатах / Л. Нападівська // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 11. – С. 66–78.
12. Резоглазова О. Сколько стоит компания? Анализ чистых активов / О. Резоглазова // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 7. – С. 41–45.
13. Корпоративный менеджмент [Электронный ресурс] // ССП десять лет спустя. Глава из книги: «Баланс между стратегией и контролем». – Режим доступа: http://www.cfin.ru/management/controlling/balanced_scorecard.shtml.
14. Царев В. В. Внутрифирменное планирование и бюджетирование / В. В. Царев. – СПб. : Санкт-Петербург, 2002. – 496 с.
15. Козлов А. В. Стратегическое управление промышленными предприятиями / А. В. Козлов. – СПб. : Издательство СПбГТУ, 2001. – 471 с.
16. Дуброва Т. Сбалансированный механизм: Построение бюджетной системы на предприятии / Т. Дуброва // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 6. – С. 62–64.

17. Буй Т. Паперовий бюджет: планування витрат на випуск корпоративних облігацій / Т. Буй // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 6. – С. 65–71.
18. Белоусов А. Обобщаем накопленное: создание системы бюджетирования и управленческого учета на предприятии / А. Белоусов // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 12. – С. 69–75.
19. Данько Б. Работа без сбоев: оперативное планирование на промышленном предприятии / Б. Данько // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 12. – С. 52–57.