

ВИКОРИСТАННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ БЮДЖЕТНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

В статті розглянуто альтернативні бюджетні технології. Виявлено основні відмінності процесно-орієнтованого бюджетування та управління поза рамками бюджету від бюджетування за центрами відповідальності.

Ключові слова: бюджет, бюджетування за центрами відповідальності, процесно-орієнтоване бюджетування, управління поза рамками бюджету.

Постановка проблеми. Процеси ринкових перетворень привнесли до системи планування діяльності вітчизняних підприємств чимало нововведень, одним з яких стала технологія бюджетування за центрами відповідальності. Не є винятком і зернопереробні підприємства, більш половини з яких сьогодні використовують бюджетування в своїй діяльності. Проведений нами аналіз використання зазначеної технології зернопереробними підприємствами [1] вказав на ряд її недоліків: трудомісткість процесу розробки та затвердження бюджетів, їх статичність, відсутність спрямованості на досягнення показників стратегічного плану підприємства.

Одночасно з'являються наукові роботи [2, 3, 4, 5, 6, 7], в яких пропонується використання концепцій, альтернативних бюджетуванню за

центрами відповідальності. Найбільш відомим з них стало процесно-орієнтоване бюджетування та управління поза рамками бюджету. Однак прийняття рішення на користь впровадження будь-якої з них потребує попереднього вивчення їх сутності та головних відмінностей від технології бюджетування за центрами відповідальності.

Мета статті – розглянути сутність процесно-орієнтованого бюджетування та управління поза рамками бюджету, виявити їх основні відмінності від технології бюджетування за центрами відповідальності.

Виклад основного матеріалу. Технологія бюджетування за центрами відповідальності регламентує діяльність окремих структурних одиниць шляхом встановлення їм цільових показників. Вказаними структурними одиницями є підрозділи в складі підприємства та підприємства, які входять до складу об'єднань. Зазначена технологія передбачає розробку системи бюджетів структурних одиниць на чітко встановлений плановий період (менше року) та орієнтованість поточних бюджетів на досягнення стратегічних цілей підприємства. Технологія бюджетування за центрами відповідальності не тільки узгоджує взаємовідносини структурних одиниць між собою та з апаратом управління підприємством (об'єднанням), але й створює підґрунтя для об'єктивної оцінки вкладу кожної структурної одиниці у досягнення спільного результату, а також для подальшого контролю виконання запланованих показників.

Концепції, альтернативні бюджетуванню за центрами відповідальності, з'явилися в західному менеджменті нещодавно, але і процесно-орієнтоване бюджетування, і управління поза рамками бюджету, вже використовуються в діяльності закордонних підприємств. Підґрунтям розробки технології процесно-орієнтованого бюджетування став розвиток процесно-орієнтованого менеджменту. Оперування інформацією за видами діяльності та бізнес-процесами стало відмінною рисою зазначеної технології. Для управління поза рамками бюджету в науковій літературі найчастіше

застосовується назва “проектний менеджмент”. На відміну від процесно-орієнтованого бюджетування управління поза рамками бюджету передбачає повну відмову від розробки бюджетів та заміну їх сукупністю, за термінологією авторів Хоупа Д. та Фрейзера Р. [7, с. 49-52], “угод про постійне покращення”.

Вивчення сутності технологій, альтернативних бюджетуванню за центрами відповідальності, потребує виділення їх відмінностей від зазначеної технології.

Першим аспектом, за яким слід порівняти альтернативні бюджетні технології, є об’єкт бюджетування. Технологія бюджетування за центрами відповідальності передбачає розробку бюджетів за структурними підрозділами та за підприємством у цілому. На відміну від неї технологія процесно-орієнтованого бюджетування переносить акцент з структурних підрозділів підприємства до його бізнес-процесів, визначаючи саме за ними витрати часу, ресурсів та коштів. За думкою авторів [2, с.222] процесно-орієнтоване бюджетування наголошує на детальному розгляді всіх видів діяльності та позбавленні неефективних її видів, які потребують витрат коштів та часу, але нічого не привносять до результату підприємства. Управління поза рамками бюджету передбачає повну відміну від бюджетів та розробку “угод про постійне покращення”, які складаються з врахуванням стратегічного напрямку розвитку підприємства, кола ключових показників ефективності та наявних ресурсів. Відправним пунктом при їх розробці є запити покупців, кожен з яких розглядається як окреме замовлення.

На нашу думку, процесно-орієнтоване бюджетування виникло у зв’язку з впровадженням концепції процесно-орієнтованого менеджменту та є його логічним продовженням. Відповідним чином, як об’єкт бюджетування розглядаються відокремлені бізнес-процеси. Між тим, сукупність видів діяльності є вхідними умовами для процесно-орієнтованого бюджетування, а тому їх розгляд та позбавлення неефективних видів не може здійснюватися в

процесі зазначеної технології. До того ж, кількість відокремлених на підприємстві бізнес-процесів може бути не меншою за кількість його підрозділів. Тому перш ніж розробляти процесно-орієнтований бюджет слід порівняти переваги виявлення неефективних видів діяльності з недоліком трудомісткості його розробки. Що стосується управління поза рамками бюджету, без орієнтації на запити покупця неможливо функціонувати в ринковій економіці, але завчасне встановлення виробничих параметрів на підставі угод про постачання продукції, що укладаються з покупцями наперед, регламентує діяльність підрозділів, забезпечуючи раціональне використання всіх видів ресурсів та зниження витрат.

Не позбавленим інтересу є спосіб розподілу ресурсів у кожній бюджетній технології. Якщо бюджетування за центрами відповідальності передбачає розподіл ресурсів за структурними одиницями згідно з запланованими результатами їх діяльності, то в процесно-орієнтованому бюджетуванні основою для визначення потреби в ресурсах та формування бюджетних витрат є робоче навантаження, як вимір результату на виході. Управління поза рамками бюджету передбачає визначення виробничих параметрів та необхідних ресурсів по мірі появи запитів покупців.

Іншим аспектом, за яким слід порівняти альтернативні бюджетні технології, є узгодження із стратегією підприємства. Орієнтованість на зростання вартості компанії в довгостроковій перспективі є відмінною рисою процесно-орієнтованого бюджету [2, с. 62-73]. Відбувається це шляхом встановлення цільових показників за продуктами підприємства на підставі стратегічних цілей з урахуванням факторів, які визначають успіх. Зазначені цільові показники на підставі діючої ринкової ціни та встановлених норм прибутку трансформуються в контрольні показники якості, часу та витрат бізнес-процесів. Управління поза рамками бюджету, як і технологія процесно-орієнтованого бюджетування, передбачає спрямованість поточної діяльності підрозділів на досягнення стратегічних настанов підприємства.

На нашу думку, направленість бюджету на зростання вартості підприємства, що передбачає спрямованість бюджетних показників на досягнення стратегічних настанов, є важливим аспектом планування діяльності. Однак, орієнтацію на досягнення довгострокових цілей можна забезпечити й за допомогою бюджету за центрами відповідальності.

Слід відмітити, що процесно-орієнтоване бюджетування, рівно як і управління за центрами відповідальності, передбачає розробку планового документу – бюджету на чітко зазначений плановий період. Використання в бюджетних формах питомих норм витрат, за думкою авторів [2], забезпечує гнучкість процесно-орієнтованого бюджету. Управління поза рамками бюджету, не прив'язує плановий документ – “угоду про постійне покращення” до фіксованого планового періоду.

Ми вважаємо, що гнучкість характерна не тільки для процесно-орієнтованого бюджету, але й для бюджету за центрами відповідальності, який містить не тільки директивні, але й індикативні показники. Не позбавлена сенсу думка щодо встановлення взаємозв'язку фактору витрат та витрат, які є підґрунтям розрахунку питомих норм витрат процесно-орієнтованого бюджету. Особливо важливо встановити такий взаємозв'язок для функціональних підрозділів. Не зважаючи на те, що автором [8, с. 58] підкреслюється певна довільність у виборі факторів витрат, ми вважаємо, що в галузі можливо знайти типові фактори, а різноманітність факторів для різних витрат дозволяє у найбільшій мірі виконати принцип точності.

Останнім аспектом, за яким слід провести порівняння, є встановлення цільових бюджетних показників. Бюджетування за центрами відповідальності передбачає встановлення цільових показників за підрозділами підприємства, процесно-орієнтоване бюджетування - за бізнес-процесами. Управління поза рамками бюджету наголошує на тому, що підрозділам не встановлюються цільові показники на бюджетний період. Отже, у їх керівників відпадає необхідність в маніпуляції даними, які вони

надають вищому керівництву. Управління поза рамками бюджету передбачає постійне покращення результатів діяльності підрозділів відносно внутрішніх аналогів або еталонних показників з числа ключових показників ефективності. Внутрішнім аналогом виступають показники найбільш фінансово благополучного підрозділу, а еталоном - показники діяльності підприємств – конкурентів або провідних підприємств галузі.

На нашу думку, орієнтованість на еталонні показники є важливою, однак зазначена методика не є здобутком управління поза рамками бюджету. Широко відома в економічній науці вона отримала назву бенчмаркінга (у перекладі з англійської bench mark - початок відліку). Бенчмаркінг є технологією використання досягнень найкращих компаній або найкращих підрозділів власної компанії. Метою її впровадження є підвищення ефективності діяльності та застосування запозичених передових методів роботи в діяльності власної компанії. Орієнтованість на результати найкращих підприємств галузі має назву конкурентного бенчмаркінга, на результати найкращих підрозділів власної компанії – внутрішнього бенчмаркінга. Отже, як окрему технологію, бенчмаркінг можна застосовувати в умовах бюджетування за центрами відповідальності.

Проведений нами аналіз процесно-орієнтованого бюджетування та управління поза рамками бюджету дозволив відокремити такі їх головні характеристики: об'єкт бюджетування, спосіб розподілу ресурсів, узгодження із стратегією підприємства, період планування, вид планового документу, встановлення цільових бюджетних показників (див. табл. 1).

Стисло розглянута сутність бюджетування за центрами відповідальності та його альтернатив дає змогу стверджувати, що бюджетування за центрами відповідальності відповідає класичному управлінню, а процесно-орієнтоване бюджетування – процесно-орієнтованому управлінню. Підхід до процесу управління, який використовується у кожній конкретній організації, і визначає технологію бюджетування, яка буде застосовуватися.

Таблиця 1 – Характеристика сучасних бюджетних технологій

Ознаки	Технологія		
	бюджетування за центрами відповідальності	управління поза рамками бюджету	процесно-орієнтоване бюджетування
об'єкт бюджетування	структурний підрозділ та підприємство	замовлення покупця	бізнес-процес
спосіб розподілу ресурсів	за структурними одиницями згідно з запланованими результатами їх діяльності	за бізнес-процесами згідно з робочим навантаженням	по мірі появи замовлень покупців
узгодження із стратегією підприємства	узгодження поточних бюджетів із стратегією	стратегічні настанови та ключові показники ефективності вищого рівня є вхідними даними для розробки проєктів	стратегічні настанови враховуються в показниках за продуктами, які деталізуються в контрольних показниках за бізнес-процесами
вид планового документу	бюджет	угода про постійне покращення	бюджет
період планування	чітко встановлений	не встановлений	чітко встановлений

Продовження табл. 1

Ознаки	Технологія		
	бюджетування за центрами відповідальності	управління поза рамками бюджету	процесно- орієнтоване бюджетування
встановлення цільових бюджетних показників	за структурними одиницями	фіксується поліпшення діяльності підрозділів згідно технології бенчмаркінга	за бізнес- процесами

Що стосується управління поза рамками бюджету, то такий підхід до управління застосовується підприємствами з високим рівнем інновацій, у галузях на стадії впровадження й росту. Зернопереробна галузь, яка представляє для нас інтерес, згідно концепції життєвого циклу галузі М. Портера [9, с. 168], знаходиться на стадії зрілості, тобто не є інноваційною. До того ж, на нашу думку, автори концепції управління поза рамками бюджету не розуміють рівнів процесу планування. Процес розробки проектів відбувається на стратегічному рівні відповідно до принципів системності в плануванні та ієрархічності в управлінні, а бюджетування є технологією поточного планування. Отже, проекти не є замінником бюджетів, а концепція управління поза рамками бюджетів не може замінити бюджетування.

На підставі проведеного нами аналізу слід зробити висновки:

1. вивчення сутності альтернативних бюджетних технологій дозволяє відокремити їх головні відмінності: за об'єктом бюджетування, видом планового документу, періодом планування, способом розподілу ресурсів, формою узгодження із стратегією підприємства, принципом встановлення цільових бюджетних показників;

2. встановлення взаємозв'язку фактору витрат та витрат, як передбачає процесно-орієнтований бюджет, підвищує точність планування та може використовуватися в технології бюджетування за центрами відповідальності для регламентації діяльності функціональних підрозділів;
3. розглянута сутність концепції управління поза рамками бюджету свідчить про те, що її автори не розуміють рівнів процесу планування. Проекти складаються на стратегічному рівні відповідно до принципів системності в плануванні та ієрархічності в управлінні. Що стосується бюджетування, воно є технологією поточного планування. До того ж зернопереробна галузь, яка представляє для нас інтерес, відповідно до концепції життєвого циклу галузі М. Портера, знаходиться на стадії зрілості, тобто вона не є інноваційною.

Розробка бюджетів функціональних підрозділів шляхом встановлення взаємозв'язку витрат з факторами, що їх утворюють, є перспективою подальших досліджень.

Література

1. Кузнецова И.А., Карпенко Ю.В. Практические аспекты бюджетирования деятельности интегрированных зерновых компаний // Бизнес Информ. – 2007. – Т.2, №5. – С. 35-37.
2. Бримсон Д., Антос Д. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Пер. с англ. В.Д. Горюновой. - М.: ООО «Вершина», 2007. – 336 с.
3. Канак Й.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і доходів на підприємствах із виробництва стінових матеріалів: Автореф. дис. ... кандидата екон. наук / Львівська комерц. академія Укоопспілки.-

Л., 2003.- 23 с.

4. Ковалев Д. Революция в бюджетной традиции [Электронный ресурс] // Комп&ньоН.online. – 2005. – Режим доступа: <http://www.companion.ua/Articles/Content/?Id=7263&Callback=46>.
5. Новіков Д.Г. Моделювання системи бюджетування підприємства в умовах трансформаційної економіки: Автореф. дис. ... кандидата екон. наук / Донецький нац. університет. – Д., 2003.– 14 с.
6. Тарасюк М.В. Бюджетування в торговельних підприємствах та об'єднаннях: Автореф. дис. ... кандидата екон. наук / Київський нац. торговельно-економічний університет.- К., 2006.– 29 с.
7. Хоуп Д., Фрейзер Р. Бюджетирование, каким мы его не знаем. Управление за рамками бюджетов / Пер. с англ. Р.В. Кашеев. – М.: ООО «Вершина», 2005. – 256 с.
8. Орлов О. Все традиционные методы распределения накладных затрат не только бесполезны, но и вредны... // Економіст. – 2007. – №1.- С. 56-61.
9. Портер Майкл Е. Стратегія конкуренції / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1997. – 390 с.