

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ЩОДО ВПРОВАДЖЕННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація. Розкрито характеристику методичних підходів до бюджетування, проведено порівняльний аналіз їх особливостей на основі виділення спільних ознак, визначено доцільність їх використання у практиці вітчизняних підприємств.

Аннотация. Раскрыта характеристика методических подходов к бюджетированию, осуществлен сравнительный анализ их особенностей на основе выделения общих признаков, определена целесообразность их использования в практике отечественных предприятий.

Annotation. The characteristics of methodological approaches to budgeting are given. A comparative analysis of their particularities on the basis of identifying common traits is conducted. The appropriateness of their use in the practice of domestic enterprises is defined.

Ключові слова: бюджетування, бюджетне управління, нуль-базис-бюджетування (ZBB – Zero-Base-Budgeting), традиційне бюджетування.

Сучасна ринкова ситуація є не досить сприятливою для стабільного функціонування та розвитку вітчизняних підприємств. Тому керівникам необхідно все більше уваги приділяти фінансовому плануванню. Фінансове планування дає змогу раціонально розподіляти ресурси, обирати найдоцільніші джерела їх формування, обсяги та напрями використання відповідно до потреб виробництва та цільових орієнтирів підприємства стосовно розвитку.

Ефективне фінансове планування можливе лише за умов використання широкого набору інструментів, що якнайточніше наближають планові показники до реальних. Одним із таких інструментів виступає бюджетування. У результаті його застосування формуються планові показники діяльності підприємства у вигляді системи бюджетів, що визначають обсяг і структуру витрат, їх співвідношення з доходами та ступінь забезпечення підприємства ресурсами. Бюджетування на підприємствах реалізується за допомогою використання певних методичних підходів, кожен з яких має свою специфіку та умови застосування. Розуміння сутності та особливостей цих методичних підходів є необхідною умовою для отримання найбільш ефективних результатів бюджетування. Саме це зумовлює актуальність досліджень у галузі бюджетування для практики застосування на вітчизняних підприємствах.

Розглядом даної проблеми займалися такі автори: Бланк І. А., Голов С. Ф., Калініна О. М., Квасницька Р. С., Кузьмін О. Є., Мельник О. Г., Панков В. А., Череп О. Г. та ін. [1 – 7]. Аналіз досліджень показує, що недостатньо уваги приділено визначенню характеристики та особливостей застосування різних методик бюджетування. Розвиток теорії та практики бюджетування потребує узагальнення знань у даній галузі.

Метою статті є проведення порівняльного аналізу основних методичних підходів до бюджетування – нуль-базис-бюджетування (ZBB – Zero-Base-Budgeting) і традиційного бюджетування, а також оцінка доцільності їх використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

За останні роки в Україні різко зріс інтерес з боку підприємств до бюджетування. Це обумовлено необхідністю працювати в нових економічних умовах більш результативно та з найменшими витратами. Для утримання досягнутих позицій необхідним є використання нових технологій управління. Для оптимізації процесу ухвалення управлінських рішень і оцінки можливих наслідків цих рішень на підприємствах доцільно впроваджувати бюджетування [3].

Ефект від реалізації бюджетування значно посилюється, а його кінцеві результати, тобто бюджети, максимально наближаються до реальних показників діяльності в результаті виконання всіх функцій управлінського циклу (планування, організації, координації та регулювання, мотивації, контролю) в процесі бюджетування. У такому випадку має місце бюджетне управління, що передбачає розробку технології бюджетування та її пристосування до специфіки діяльності конкретного підприємства.

Упровадження бюджетного управління суттєво підвищує ефективність діяльності підприємств за рахунок оптимізації доходів і витрат, раціонального використання фінансових ресурсів, виявлення прихованих резервів, стимулювання людського чинника, підвищення рівня інвестиційної привабливості й конкурентоспроможності через підвищення керованості та пристосовуваності підприємства до змін зовнішнього середовища [7]. Саме тому проблема впровадження бюджетного управління є доволі актуальною на даний момент.

Головним призначенням упровадження бюджетного управління на підприємствах є підвищення фінансової

найоптимальнішого варіанта діяльності підприємства чи його окремих структурних підрозділів, реалізації конкретного проекту чи здійснення визначених видів діяльності. Проте відомо, що далеко не завжди процес упровадження бюджетного управління приносить помітні вигоди, при чому причинами такого явища є не тільки недосконалість самої системи бюджетування, а й інші суб'єктивні як зовнішні, так і внутрішні чинники [8].

Зазвичай на вітчизняних підприємствах використовується один із двох альтернативних методичних підходів: нуль-базис-бюджетування та традиційне бюджетування.

Нуль-базис-бюджетування (ZBB) використовується в разі заснування нового підприємства, розширення діючих виробничих потужностей (для збільшення обсягів та асортименту продукції) чи в рамках контролінгу витрат з метою виявлення резервів їх зниження. Базою для нуль-базис-бюджетування є так звана точка-нуль. При цьому інформація щодо результатів діяльності попередніх періодів, зокрема витрати, до розрахунків не беруться. Бюджетні показники за цим способом розраховуються на основі нового обрахунку потреби в капіталі для фінансування необоротних та оборотних активів із використанням широкого масиву інформації щодо технологічних процесів, норм і нормативів, калькулювання собівартості продукції, ціноутворення тощо [9].

В основі традиційного бюджетування лежать показники діяльності, зокрема показники потреби в капіталі та рівня витрат попередніх періодів. При цьому застосовується метод екстраполяції. Цей спосіб, як правило, використовується за відносно стабільних тенденцій у сфері виробництва та реалізації продукції, коли асортимент та обсяги виробництва в плановому періоді суттєво не відрізняються від попередніх періодів або ж зміни відбуваються згідно з чітко вираженою тенденцією. У даному разі недоцільно наново здійснювати розрахунок усіх позицій витрат. Це можна зробити на основі коригування показників попередніх періодів на відповідні прогностичні величини [4].

Для кращого розуміння сутності обох методичних підходів доцільно виділити ряд ознак або областей порівняння та розкривати їх зміст у принциповій відмінності. Таким чином, особливості методичних підходів буде подано у вигляді порівняльного аналізу (таблиця).

Таблиця

Порівняльний аналіз нуль-базис-бюджетування та традиційного бюджетування

Ознаки порівняння	Нуль-базис-бюджетування (Zero-Base-Budgeting)	Традиційне бюджетування
Цілепокладання	<ul style="list-style-type: none"> орієнтація на досягнення стратегічної мети підприємства; чітко визначені цілі та завдання в рамках стратегічної мети 	<ul style="list-style-type: none"> не враховує стратегічної спрямованості підприємства
Урахування перспектив розвитку	<ul style="list-style-type: none"> передбачає розширення виробничих потужностей; можливість вибору пріоритетних напрямів діяльності 	<ul style="list-style-type: none"> практично виключає можливість розширення виробництва; передбачає планування в рамках існуючого напряму діяльності підприємства
Урахування факторів внутрішнього середовища	<ul style="list-style-type: none"> не враховує деяких суттєвих внутрішніх факторів (існуючого рівня ділової активності, наявних ресурсів та ін.) 	<ul style="list-style-type: none"> орієнтація на реальне внутрішнє становище підприємства
Урахування факторів зовнішнього середовища	<ul style="list-style-type: none"> розробляється з урахуванням зовнішніх факторів 	<ul style="list-style-type: none"> не враховує деяких суттєвих зовнішніх факторів (тенденцій у галузі, попит, потреби споживача та ін.)
Упровадження	<ul style="list-style-type: none"> відсутність вихідних даних; складність і трудомісткість розробки; висока вартість розробки 	<ul style="list-style-type: none"> широке коло вихідних даних; порівняна простота розробки; порівняно невисока вартість
Застосування	<ul style="list-style-type: none"> велика ймовірність отримання не зовсім адекватних результатів; відсутність розробки альтернативних варіантів розвитку подій у плановому періоді; складність виміру ефективності (особливо в разі нематеріальних вигод) 	<ul style="list-style-type: none"> велика ймовірність отримання не зовсім адекватних результатів; відсутність розробки альтернативних варіантів розвитку подій у плановому періоді; складність використання за умови нестабільності тенденцій виробництва та реалізації продукції, значного впливу сезонності; необґрунтованість визначення показників витрат

Таким чином, основна відмінність ZBB від традиційного бюджетування полягає в тому, що останнє значною мірою зорієнтоване на показники діяльності, зокрема показники рівня витрат попередніх періодів (які можуть бути невиправдано завищеними). Головною метою ZBB є визначення оптимального рівня витрат підприємства та пріоритетних напрямів використання обмежених фінансових ресурсів. У рамках ZBB аналізуються всі статті витрат і по кожній із них визначаються можливості економії [9].

Ураховуючи порівняльний аналіз ZBB і традиційного бюджетування, очевидним стає їх принципова відмінність. Слід зазначити, що ці обидві методики є недосконалими. Важливим негативним моментом є практична відсутність урахування деяких внутрішніх або зовнішніх факторів, що значною мірою обмежує рамки їх практичного застосування. У результаті суттєво знижується ступінь обґрунтованості вихідних даних, що, у свою чергу, впливає на

результат бюджетування, а саме дає значну розбіжність між запланованими та фактичними показниками діяльності підприємства.

Але існують і деякі переваги, що забезпечують успішність здійснення бюджетного управління в конкретних випадках. Для вирішення проблеми недосконалості ZBV і традиційного бюджетування, підвищення рівня його обґрунтованості та отримання успішних результатів пропонується до застосування своєрідний синтез цих методичних підходів. Особливістю цього синтезованого підходу буде широке застосування інструментарію фінансового планування. Він передбачатиме розробку альтернативних сценаріїв розвитку подій у плановому періоді залежно від умов, що створює зовнішнє середовище, а також від цільових орієнтирів розвитку підприємства, що належать до внутрішніх факторів впливу. Щодо планових показників витрат, то їх значення визначатимуться на підставі показників витрат попередніх періодів шляхом приведення їх значень у відповідність з плановим рівнем ділової активності. Отже, комплексна методика стане більш універсальною, адже буде орієнтована на врахування як факторів внутрішнього, так і зовнішнього середовища. Також цей методичний підхід буде придатний до використання на різних підприємствах незалежно від рівня їх ділової активності та перспектив розвитку.

Таким чином, процес бюджетування за використанням комплексного методичного підходу стане більш гнучким, що сприятиме обґрунтованості вихідних даних, а також реалістичності результатів бюджетування.

У подальшому автор планує продовжити дослідження в галузі бюджетного управління, деталізувати розробку комплексного методичного підходу до бюджетування.

Наук. керівн. Плоха О. Б.

Література: 1. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – 3-е изд. – М. : Ника-Центр, 2007. – 768 с. 2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – [4-те вид.]. – К. : Лібра, 2008. – 704 с. 3. Калініна О. М. Бюджетування в управлінні оборотним капіталом промислового підприємства / О. М. Калініна, О. М. Ястремська, В. П. Божко. – Х. : Нац. аерокосм. ун-т "Харк. авіац. ін.-т", 2009. – 278 с. 4. Квасницька Р. С. Фінансова діяльність суб'єктів підприємництва : навч. посібн. / Р. С. Квасницька. – Львів : Магнолія, 2006. – 631 с. 5. Кузьмін О. Є. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади : монографія / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2007. – 234 с. 6. Панков В. А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства / В. А. Панков, С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенко. – К. : Центр навч. літ-ри, 2007. – 112 с. 7. Череп О. Г. Роль бюджету та процесу бюджетування в управлінні підприємством / О. Г. Череп, О. Ю. Стремидло // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2011. – № 1. – С. 445–451. 8. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 464 с. 9. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посібн. / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.