

Колос І. В.

*кандидат економічних наук, доцент, САР,
доцент кафедри обліку і аудиту
Навчально-наукового інституту економіки і управління
Національного університету харчових технологій*

Kolos I. V.

*Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor, CAP,
Associate Professor of Department of accounting and auditing
Educational and Research Institute of Economics and Management
National University of Food Technologies*

НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ПОСТАНОВКИ БЮДЖЕТУВАННЯ В СИСТЕМІ ОЩАДЛИВОГО УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

SCIENTIFIC-METHODICAL APPROACHES TO BUDGETING FORMULATION SYSTEM LEAN MANAGEMENT OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

Анотація. У статті встановлено необхідність упровадження бюджетування в контексті ощадливості за потоком створення цінності для споживача. Запропоновано внутрішні стандарти бюджетування в системі ощадливого управління промисловим підприємством у розрізі груп: організаційних (Положення про потік створення цінності, Керівництво з бюджетування, Регламент карти потоку створення цінності), методичних (Методика формування конкретного бюджету за потоком створення цінності), технологічних (Положення про автоматизацію бюджетування в інформаційній системі, Положення про комерційну таємницю). Рекомендовано оформлення як додатків Альбому уніфікованих форм управлінської звітності з ключовими показниками ефективності і Класифікатора режимної інформації за ступенем її секретності. Доведено доцільність розроблення і запровадження внутрішніх стандартів бюджетування.

Ключові слова: бюджетування, стандартизація, внутрішні стандарти, ощадливе виробництво, потік створення цінності.

Постановка проблеми. Посилення конкуренції, нестабільність економічної ситуації викликають необхідність швидкого і гнучкого реагування вітчизняних підприємств на зміни у ринковому середовищі. За таких умов традиційні системи управління підприємством не забезпечують адекватного реагування і вимагають застосування сучасних методів та інструментів, які дають змогу приймати обґрунтовані раціональні управлінські рішення. Вирішального значення набуває планування діяльності для успішного ведення бізнесу і бюджетування як основна управлінська технологія. Одним із чинників, що стримує широке використання бюджетування на вітчизняних підприємствах, є недостатній рівень теоретичного та методичного забезпечення. Відсутність досвіду роботи в реаліях концепції ощадливого виробництва призводить до інтуїтивного формування і реалізації бюджетування, що свідчить про неготовність сприйняття змін традиційних підходів і складність усвідомлення процедур планування [1, с. 162].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Як засвідчують результати огляду літератури з теоретико-методологічних основ бюджетного процесу на підприємстві, більшість авторів, зокрема К. Друрі [2, с. 530–544], Д. Хенсен, М. Моувен, Н. Еліас, Д. Сенков [3, с. 576–588], Г. Щербіна, В. Тамулевічіене [1, с. 164], С. Голов [4, с. 340–367], С. Ковтун [5, с. 191–299], розрізняють дві групи бюджетів підприємства: (1) операційні чи функціональні бюджети і (2) фінансові бюджети. До групи функціональних бюджетів підприємства належать: бюджет продажу; бюджет виробництва; бюджет виробничих витрат у розрізі прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, виробничих накладних витрат; бюджет

собівартості готової продукції; бюджет собівартості реалізованої продукції; бюджет витрат на збут та бюджет адміністративних витрат; графіки надходження та сплати грошових коштів; бюджетний звіт про прибутки та збитки. Фінансові бюджети консолідують у собі інформацію, яка отримана з операційних бюджетів та графіків надходження та сплати грошових коштів і, як правило, включає бюджет капітальних вкладень (інвестиційний бюджет), бюджетний баланс, бюджет руху грошових коштів.

Разом із тим останніми роками активно здійснюється науковий пошук щодо концептуалізації елементів (об'єктів, суб'єктів, інструментів) самостійної системи бюджетування [6, с. 299–301] і впорядкування принципів і методів бюджетування [7, с. 229–235].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Системні дослідження зарубіжних і вітчизняних фахівців щодо бюджетування в системі ощадливого управління (Lean Management) практично відсутні. Можна відзначити фрагментарні наукові напрацювання щодо планування і бюджетування в контексті ощадливого виробництва (Lean Production), які не дають змоги повною мірою оцінити їх достатність для поширення й активного впровадження на підприємствах для практичної реалізації. Разом із тим окремі аспекти, пов'язані із забезпеченням належного науково-методичного апарату формування й імплементації бюджетування на засадах ощадливості, є дискусійними і потребують подальшого дослідження.

Метою статті є систематизація та розвиток теоретико-методологічних засад бюджетування й обґрунтування особливостей постановки з урахуванням вимог концепції ощадливого виробництва (Lean Production).

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення завдань: на основі аналізу опублікованих праць зарубіжних дослідників визначити необхідність бюджетування в системі ощадливого управління промисловим підприємством; обґрунтувати доцільність запровадження стандартизації бюджетування для посилення планово-контрольних функцій управління промисловим підприємством на засадах ощадливості; встановити види і структуру внутрішніх стандартів бюджетування, обґрунтувати вимоги до їх розроблення з фокусуванням на ощадливість.

Теоретичною основою дослідження слугували сучасні праці вітчизняних і зарубіжних науковців у сфері менеджменту промислового підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бюджетування вважається найважливішим елементом поєднання стратегічного й оперативного управління всіх господарських операцій, раціональна постановка якого сприяє здійсненню контролю в поточному періоді з орієнтацією на успішне функціонування в майбутньому [1, с. 162–163]. Водночас воно характеризується як цілісна інтегрована інформаційна система забезпечення взаємоузгоджених процесів планування, контролювання, аналізування та ухвалення управлінських рішень [8].

Слід наголосити, що адаптація традиційного бюджетування не повною мірою задовольняє потреби ощадливого управління підприємством. Доцільним є здійснення постановки бюджетування в системі ощадливого управління з урахуванням специфіки функціонування промислового підприємства і унікальності моделей бюджетів. Визначальним чинником впливу на модель бюджетування в контексті ощадливості є потік створення цінності: «... всі без винятку дії, у результаті яких продукт проходить усі стадії і процеси – від розроблення його концепції до запуску у виробництво та від прийняття замовлення на продукт до його доставляння клієнтові...» [9, с. 151].

Основними стримуючими чинниками переходу промислового підприємства з традиційного бюджетування на бюджетування в контексті ощадливості доцільно визначити: складність і неоднозначність виокремлення потоку створення цінності за специфікою функціонування конкретного підприємства, психологічна неготовність керівництва до змін, недостатність теоретичного і методичного забезпечення.

Відсутність у системі ощадливого управління промисловим підприємством бюджетування означає невиконання покладених на нього функцій: (1) функції планування (формування основного бюджету підприємства за потоком створення цінності, враховуючи можливі зміни умов діяльності в майбутніх періодах); (2) функції координування (погодження, врегулювання і спрямування дії різних підрозділів підприємства на досягнення цілей, що визначено стратегією сталого розвитку підприємства з орієнтацією на задоволення цінності (притаманної продукту корисності для споживача: очікувані якість, кількість, ціна, термін поставки) [9, с. 12; 10, с. 19, 124]); (3) функції прогнозування (прорахування різних варіантів бюджету з обґрунтуванням взаємозв'язку прийнятих управлінських рішень і цільових показників, а також оцінювання окремого і сукупного впливу на потік створення цінності і кінцевий результат); (4) функції моніторингу (інформування в порівнянному вигляді про прогнозні, планові та фактичні результати діяльності підприємства, виявлення сильних і слабких сторін та оцінювання їх впливу на потік створення цінності і фінансовий результат); (5) функції аналізування (оцінювання діяльності підприємства в цілому і внеску кожного функціональ-

ного підрозділу і окремого працівника в потік створення цінності, вивчення відхилень і виявлення чинників, що їх спричинили); (6) функції мотивування (заохочування до безперервного вдосконалення і виконання бюджетних показників за критерієм ефективності діяльності конкретного працівника, функціонального підрозділу та підприємства в цілому).

Постановку бюджетування пропонується здійснювати шляхом стандартизації. Термін «стандартизація» закріплено Законом України «Про стандартизацію» (ст. 1) як діяльність, що полягає в установленні положень для загального чи неодноразового використання щодо наявних чи потенційних завдань і спрямована на досягнення оптимального ступеня впорядкованості в певній сфері [11]. Результатом такої діяльності є розроблення і прийняття стандарту – «... нормативний документ, заснований на консенсусі, прийнятий визнаним органом, що встановлює для загального і неодноразового використання правила, настанови або характеристики щодо діяльності чи її результатів, та спрямований на досягнення оптимального ступеня впорядкованості в певній сфері...» [11].

У межах проведеного дослідження запропоновано розроблення таких груп внутрішніх стандартів бюджетування в системі ощадливого управління промисловим підприємством: (1) організаційні стандарти, що регулюють організаційні аспекти постановки бюджетування; (2) методичні стандарти, які описують методику формування бюджетів; (3) технологічні стандарти, де закріплено особливості переходу, застосування та підтримання ощадливого бюджетування.

У межах організаційних внутрішніх стандартів запропоновано формування:

– Положення про потік створення цінності, яке закріплює дії в межах потоку створення цінності і процедуру його перегляду й удосконалення; встановлення відповідальних фахівців, що здійснюють управління; деталізований перелік видів відповідальності за створення цінності для споживача в розрізі змісту порушення із зазначенням конкретних заходів впливу до порушників; делегування повноважень і відповідальності за діяльність і результати; систему мотивації з урахуванням матеріальних і моральних стимулів / антистимулів; види і процедури контролю;

– Керівництво з бюджетування – документ, що визначає перелік основних бюджетів, їх взаємозв'язок, послідовність складання, графік підготовки та представлення; склад необхідної інформації для формування бюджетів із зазначенням відповідальних осіб за збирання, узагальнення та передачу цієї інформації; схеми послідовності формування бюджетів і розподіл статей за окремими бюджетами; терміни виконання відповідних бюджетних процедур; склад бюджетного комітету і відповідальних осіб за формування і виконання бюджету; бюджетний період із виділенням мінімального бюджетного періоду; взаємозв'язок із довгостроковим плануванням;

– Регламент карти потоку створення цінності – документ, яким визначено у графічному вигляді схему всіх етапів руху матеріального, інформаційного та грошового потоків, потрібних для виконання замовлення споживача, за видами карт потоків створення цінності: карта поточного стану (представляє наявні умови на поточний момент), карта майбутнього стану (відображає варіанти вдосконалення для досягнення кращого рівня результативності на певний момент часу в майбутньому), карта ідеального стану (містить рівень досконалості, який досягається за умови використання методів ощадливого виробництва) [9, с. 54–59; 10, с. 85–87; 12, с. 110–111; 13, с. 18–20].

У другій групі запропоновано розроблення внутрішніх стандартів:

– методику формування конкретного бюджету за потоком створення цінності, що закріплює опис моделі в межах окремого бюджету і містить: перелік необхідних даних для формування бюджету; перелік внутрішніх і зовнішніх обмежень потоку створення цінності; перелік бюджетних показників і одиниці їх виміру; формалізований опис технології / алгоритму розрахунку бюджетних показників; перелік відповідальних осіб за формування і виконання бюджетних показників; альтернативні управлінські рішення, які можуть бути ухвалені на підставі інформації бюджету, щодо ліквідації (усунення) причин виникнення втрат із виокремлення можливих позитивних і негативних наслідків;

– як додаток до методик формування бюджетів рекомендовано формування Альбому уніфікованих форм управлінської звітності з ключовими показниками ефективності (сутність викладено у [14, с. 163–171]).

До технологічних внутрішніх стандартів запропоновано формування:

– Положення про автоматизацію бюджетування в інформаційній системі з урахуванням вимог концепції ошадливого виробництва, де закріплено інформаційну систему бюджетування з описом її основних технічних характеристик; адміністрування і підтримання програмних засобів із розподілом прав і контролю доступу до інформації користувачів;

– Положення про комерційну таємницю, яким визначено склад і обсяг відомостей конфіденційної і таємної категорії, що не підлягають розголошенню; перелік осіб, що мають компетентність складати класифікатори режимної інформації; перелік осіб, що мають доступ до інформації певного виду; опис взаємодії виконавців у межах потоку створення цінності; порядок доступу до інформації (одержання, використання, поширення, зберігання) зацікавленим особам, які повинні контролювати або можуть отримувати певну сукупність, та систему її захисту;

– як додаток до Положення про комерційну таємницю рекомендовано формування Класифікатора режимної інформації за ступенем її секретності (особлива важливість, цілком таємно, секретно) для унеможливлення витоку інформації / мінімізації промислового шпигунства.

У ході розроблення внутрішніх стандартів слід дотримуватися таких вимог [15, с. 45–47; 16, с. 64–70; 17, с. 126–132; 18, с. 329–337]: чіткість, логічність, точність, ясність, однозначність формулювання; належне оформлення; зрозумілість змісту для користувача; доступність для використання; систематичність і своєчасність оновлення; несуперечливість нормам чинного законодавства і рекомендаціям професійних організацій; використання сучасних наукових розробок і новітніх знань.

Внутрішні стандарти бюджетування мають визначати організаційно-технічні характеристики та методичні вимоги до виконання певних функцій у межах структурних підрозділів і посадових обов'язків на окремому робочому місці. Стандартизація бюджетування дає змогу виявити й ідентифікувати проблеми, упорядкувати діяльність окремого фахівця, структурного підрозділу та промислового підприємства в межах потоку створення

цінності, а також сприяє безперервному розширенню професійної компетентності і вдосконаленню професійної майстерності. Наявність розроблених і затверджених внутрішніх стандартів закладає підґрунтя для дієвої й ефективної практики бюджетування на засадах ошадливості. Реалізація внутрішніх стандартів бюджетування в щоденній практиці сприятиме покращенню якості виконання робіт і обов'язків у межах окремого робочого місця, функціонального підрозділу, потоку створення цінності. Активне використання запропонованих внутрішніх стандартів дасть змогу ухвалювати раціональні управлінські рішення з орієнтацією на узгодження роботи всіх підсистем функціонування промислового підприємства й співпраці із зацікавленими сторонами, що забезпечується зменшенням нераціональних витрат часу, зусиль, ресурсів і усуненням втрат.

У роботі використано базу даних, що зібрано автором у ході виконання науково-дослідної теми «Методологічні особливості системи обліку, аналізу та контролю результатів функціонування підприємств харчової промисловості на засадах ошадливості».

Висновки. Таким чином, вивчення науково-методичних засад бюджетування як одного з дієвих інструментів управління промисловим підприємством на засадах ошадливості дало змогу сформулювати такі висновки:

1. На основі аналізу й узагальнення опублікованих праць встановлено доцільність запровадження бюджетування в системі ошадливого управління промисловим підприємством за потоком створення цінності, що забезпечить: (1) планування результатів функціонування з фокусуванням на задоволення цінності споживачам; (2) контролювання рівня досягнення бажаних результатів зацікавлених сторін; (3) обґрунтування й ухвалення виважених ошадливих управлінських рішень; (4) мотивування до вдосконалення і розвитку на безперервній основі.

2. Запропоновано систему внутрішніх стандартів бюджетування в системі ошадливого управління промисловим підприємством у розрізі груп: організаційних (Положення про потік створення цінності, Керівництво з бюджетування, Регламент карти потоку створення цінності); методичних (Методика формування конкретного бюджету за потоком створення цінності); технологічних (Положення про автоматизацію бюджетування в інформаційній системі, Положення про комерційну таємницю). За потреби рекомендовано оформлення як додатків Альбому уніфікованих форм управлінської звітності з ключовими показниками ефективності і Класифікатора режимної інформації за ступенем її секретності.

3. Доведено доцільність розроблення і запровадження внутрішніх стандартів бюджетування в системі ошадливого управління промисловим підприємством, що сприятиме координуванню фахівців і покращенню якості виконання робіт і обов'язків у межах окремого робочого місця, функціонального підрозділу, потоку створення цінності.

Перспективними напрямками подальших наукових досліджень є конкретизація складу і супідрядність бюджетів з урахуванням специфічних реалій функціонування певних підприємств харчової промисловості, розроблення методики формування і взаємоузгодження визначених статей конкретних бюджетів із подальшою імплементацією.

Список використаних джерел:

1. Shcherbina G., Tamulevičienė D. Budget formation and implementation in Ukrainian companies: empirical study / G. Shcherbina, D. Tamulevičienė // Science and studies of accounting and finance: problems and perspectives. – 2016. – Vol. 10. – № 1. – P. 162–176.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет : [учебник] / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

3. Управлінський облік / Д.Р. Хенсен [та ін.] ; пер. з англ. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік [та ін.] ; наук. ред. пер. Н.П. Краснік ; 5-е канад. вид. – К. : Міленіум, 2002. – 974 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік : [підручник] / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
5. Ковтун С.Е. Бюджетирование на современном предприятии, или Как эффективно управлять финансами / С.Е. Ковтун. – Х. : Фактор, 2005. – 340 с.
6. П'ятничук І.Д. Категоріальний апарат та інструментарій системи бюджетування / І.Д. П'ятничук // Економіка. – 2014. – № 9. – С. 298–304.
7. П'ятничук І.Д. Систематизація підходів до визначення принципів і методів бюджетування / І.Д. П'ятничук // Науково-інформаційний вісник Економіка. – 2015. – № 12. – С. 228-236.
8. Бусарев В.В. Трансформація підходів до бюджетування підприємств: від ресурсно-функціонального до процесно-орієнтованого / В.В. Бусарев [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://oaji.net/articles/2016/1900-1469362977.pdf>.
9. Ощадливе виробництво: концепція, інструменти, досвід : наук.-практ. видання / Т.В. Омеляненко, О.В. Щербина, Д.О. Барабась, А.В. Вакулєнко. – К. : КНЕУ, 2009. – 157 с.
10. Вэйдер М. Инструменты бережливого производства: Мини-руководство по внедрению методик бережливого производства / М. Вэйдер ; пер. с англ. А. Баранова, Э. Башкардина ; 7-е изд. – М. : Альпина Паблишерз, 2011. – 125 с.
11. Закон України «Про стандартизацію» від 05.06.2014 № 1315-VII (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1315-18>.
12. Lean Lexicon a graphical glossary for Lean Thinkers / Edited by Chet Marchwinski, John Shook, and Alexis Schroeder Foreword by Jose Ferro, Dan Jones, and Jim Womack. – Edition Fourth, Version 4.0. – Compiled by the Lean Enterprise Institute, 2008. – 136 p.
13. Dailey K.W. The Lean Manufacturing Pocket Handbook / Kenneth W. Dailey. – Publishing Co., 2003. – 42 p.
14. Колос І.В. Показники звітності підприємства в системі ощадливого управління / І.В. Колос // Облік, економіка, менеджмент / відп. ред. І.Б. Садовська. – 2015. – Вип. 1(5). – Ч. 2. – С. 163–171.
15. Стандартизированная работа / Пер. с англ. И. Попеско ; 2-е изд. – М. : Институт комплексных стратегических исследований, 2012. – 152 с.
16. Обліково-фінансове забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки України на інноваційній основі : [колективна монографія] / За заг. ред. Г.Є. Павлової та І.П. Приходька. – Дніпропетровськ : Герда, 2015. – 524 с.
17. Репин В.В. Бизнес-процессы компании: построение, анализ, регламентация / В.В. Репин. – М. : Стандарты и качество, 2007. – 240 с.
18. Репин В.В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов / В.В. Репин, В.Г. Елиферов. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2013. – 544 с.

Аннотация. В статье установлена необходимость внедрения бюджетирования в контексте бережливости по потоку создания ценности для потребителя. Предложено разрабатывать внутренние стандарты бюджетирования в системе бережливого управления промышленным предприятием в разрезе групп: организационных (Положение о потоке создания ценности, Руководство по бюджетированию, Регламент карты потока создания ценности); методических (Методика формирования конкретного бюджета по потоку создания ценности); технологических (Положение об автоматизации бюджетирования в информационной системе, Положение о коммерческой тайне). Рекомендовано оформление как приложений Альбома унифицированных форм управленческой отчетности с ключевыми показателями эффективности и Классификатора режимной информации по степени ее секретности. Доказана целесообразность разработки и внедрения внутренних стандартов бюджетирования.

Ключевые слова: бюджетирование, стандартизация, внутренние стандарты, бережливое производство, поток создания ценности.

Summary. The need for the introduction of lean budgeting of value stream for consumer. Standards proposed to develop as internal budgeting system of lean management by industrial enterprise in the context of groups: organizational (Regulation on the value stream, Budgeting Manual, value stream maps Regulation), methodical (Method of forming a specific budget for the value stream), technological (Regulations on the automation of budgeting in the information system, the Regulation on trade secrets). Applications recommended registering for the unified form of management reporting with key performance indicators and details of the regime of information on the extent of its secrecy. The feasibility is proved for the development and implementation of internal budgeting standards.

Key words: budgeting, standardization, internal standards, lean manufacturing, value stream.