



УДК 336.6

П'ятничук Ірина Дмитрівна,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Івано-Франківського університету права
імені Короля Данила Галицького



КАТЕГОРІАЛЬНИЙ АПАРАТ ТА ІНСТРУМЕНТАРІЙ СИСТЕМИ БЮДЖЕТУВАННЯ

У статті досліджено питання визначення категоріального апарату та інструментарію системи бюджетування в сучасних ринкових умовах як самостійної системи. Проведено аналіз різних літературних джерел стосовно визначення об'єктів, суб'єктів та інструментів системи бюджетування. На основі проведеного дослідження здійснено концептуалізацію елементів системи бюджетування.

Ключові слова: система бюджетування, категоріальний апарат, інструментарій, об'єкти бюджетування, суб'єкти бюджетування, бюджет.

Постановка проблеми. Відкритість ринкового середовища України для зарубіжних суб'єктів господарювання формує складні економічні відносини та жорстку конкурентну боротьбу між його учасниками. Ставляться вимоги до постійного підвищення прибутковості, оптимізації використання ресурсів і пошуку їх альтернативних джерел.

За таких умов для досягнення успіху важливим є своєчасне реагування на ситуації, що складаються на ринку, через удосконалення та впровадження інтегрованих управлінських технологій, які можливі за умови налагодженої системи бюджетування, результатом провадження якої є оперативне прийняття обґрунтованих управлінських рішень з метою підвищення результативності та ефективності функціонування як самих підприємств, так і структурних підрозділів зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розвитку системи бюджетування вивчають як зарубіжні, так і вітчизняні науковці: В. В. Бабіченко, А. Баландіна, Т. Г. Бень, А. В. Бугай, Н. В. Бугас, М. М. Виниченко, О. Н. Волкова, В. В. Гамаюнов, І. О. Геращенко, С. О. Джерелейко, Г. Джойл, Є. Добровольський, С. Б. Довбня, Н. М. Долішня, А. П. Дугельний, Е. Дуда-Пехачек, І. В. Зятковський, О. М. Калініна, Р. С. Квасницька, Т. К. Киселева, С. Є. Ковтун, Г. В. Козаченко, В. Ф. Комаров, М. Х. Корецький, О. Й. Косарев, О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, Ю. Л. Овдій, М. Ф. Огійчук, Ю. О. Оліфірова, С. В. Онищенко, Е. Новак, В. Ф. Палій, А. М. Поддєрьогін, В. П. Савчук, В. Н. Самочкин, Д. Г. Сигел, С. А. Сидоров, М. І. Скрипник, В. В. Смачило, О. О. Терещенко, Р. Фрейзер, Дж. Хоуп, В. Е. Хруцький, О. Г. Череп, Ю. В. Чибісов, О. В. Шеремета, Д. К. Шим, Ю. О. Шумило та ін.

Постановка завдання. Питання визначення категоріального апарату та інструментарію системи бюджетування як самостійно-сформованої системи залишається вивченим недостатньо. З огляду на виявлену ситуацію вважаємо актуальним формування сучасного концептуального підходу до визначення категоріального апарату та інструментарію системи бюджетування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження поняття «бюджетування» дало можливість сформулювати власне бачення стосовно трактування цього терміну, розуміючи під цим управлінську технологію, яка через призму системи бюджетів, які побудовані із урахуванням галузевої специфіки, забезпечує організацію роботи як відокремлених структурних підрозділів, так і підприємства в цілому із застосуванням операцій з планування, організації, обліку, аналізу, регулювання, мотивації та контролю за доходами і витратами, активами і пасивами, грошовими потоками та іншими аспектами діяльності, для прийняття ефективних управлінських рішень з метою досягнення поставлених стратегічних цілей.

Якісний розвиток бюджетування можливий лише за умови функціонування налагодженої системи бюджетування, що формується із власним категоріальним апаратом з урахуванням специфіки галузі.

Система бюджетування, як і будь-яка інша система, характеризується сукупністю складових елементів, які внаслідок своєї взаємодії зумовлюють оптимальну організацію людей, процесів та технологій у відповідності до сформованих бюджетів з метою реалізації заданої стратегії.

Тому розкриття категоріального апарату та інструментарію системи бюджетування передбачає визначення таких складових його елементів, як: об'єкти, суб'єкти та інструменти.

Починається процес упровадження бюджетування з чіткого визначення об'єктів бюджетування.

Ми згодні з таким дослідниками, як М. Ф. Огійчук, С. Ковтун, Н. М. Компанець, О. О. Кизенко щодо наступного виділення об'єктів бюджетування:

- об'єкти підприємства, за якими ведеться планування, складання технологічних карт, облік, аналіз і контроль виконання бюджетів, зокрема, технологічні процеси, структурні ланки підприємств, проекти, замовлення [19, с. 895-896];
- бізнес-напрямки; центри фінансової відповідальності; основні бізнес-процеси підприємства; проекти [8, с. 34; 9, с. 20];
- за рівнями управління: підрозділи, які контролюють рентабельність і платоспроможність; підрозділи, які забезпечують надходження доходів підприємства; підрозділи, які оптимізують витрати [6, с. 187];
- за ступенем релевантності між контролюваністю ресурсів, повноваженнями щодо розпорядження ресурсів і відповідальністю працівників: центри фінансової відповідальності, центри фінансового обліку, місця виникнення витрат [6, с. 187; 13, с. 84-85];
- за критерієм контролюваності доходів і витрат виділяють як об'єкти бюджетування центри відповідальності: центри прибутку, центри витрат, центри інвестицій [6, с. 187]. Деякі вчені додають ще центр доходу [7, с. 34].

Поряд з цим, вважаємо доцільним виділення також наступних об'єктів бюджетування:

- за галузевим призначенням підрозділів: основні (або виробничі, тобто підрозділи, які пов'язані з основним видом діяльності підприємства, зокрема, виробництво готової продукції і напівфабрикатів); допоміжні (підрозділи, які забезпечують основні цехи всіма видами енергетичних ресурсів та виконання ремонтних робіт); обслуговуючі (лабораторії, контрольні пункти, транспортні господарства, які здійснюють обслуговування виробничого процесу); побічні (пов'язані з переробкою відходів, проведенням досліджень тощо);



- за кількістю регульованих фінансових категорій: об'єкти з однією регульованою фінансовою категорією (структурна ланка підприємства, в межах якої здійснюється регулювання однієї фінансової категорії підприємства – доходів або витрат, готівкових коштів або матеріальних ресурсів); об'єкти з декількома регульованими категоріями (структурна ланка підприємства, в межах якої здійснюється регулювання одночасно декількома фінансовими категоріями – доходами і витратами, грошовими коштами і матеріальними ресурсами тощо).

Важливим елементом у системі бюджетування є виділення його суб'єктів. Як показує моніторинг наукових праць, в основному зазначається, що суб'єктами виступають учасники бюджетування – керівники різного рівня [4, с. 139; 17, с. 338].

Погоджуємося з думкою вченого О. В. Мілінчука, який наводить детальний перелік таких суб'єктів системи бюджетування: власники; голова правління (директор); бюджетний комітет (топ-менеджери); фінансова дирекція; керівники підрозділів [15, с. 583].

Виділення об'єктів і суб'єктів бюджетування є дуже вагомим, оскільки, вони спричиняють визначення функціонального навантаження, розподіл відповідальності та можливість виконання функцій.

Розбіжності пов'язані з трактуванням науковцями терміну система бюджетування відповідно призводять до відмінностей у виокремленні її функцій. Так, зокрема, різними авторами наводяться такі функції:

- прогнозування і управління; контроль і аналіз; стимулювання; інтегрування; бюджетне планування [16, с. 33];
- регулювання фінансових концепцій, прорахунок різних варіантів бюджету; координація; мотивація [5, с. 153];
- планування; координація; комунікація; контроль; прогнозування фінансового стану, ресурсів, доходів і витрат; оцінка ефективності роботи підприємства; орієнтування на досягнення завдань; стимулювання; навчання менеджерів, тобто, підвищення професіоналізму [20, с. 109; 3, с. 43];
- планування діяльності підприємства; прорахунок різних варіантів бюджету; моніторинг виконання бюджетів і процесів виробничо-господарської діяльності; аналіз виконання бюджету [2, с. 29-30].

Вважаємо за доцільне виокремлення в системі бюджетування функції мотивування, суть якого полягає в стимулюванні, підвищенні зацікавленості учасників бюджетування щодо виконання бюджетних показників та досягнення загальної мети підприємства через визначення і розподіл відповідальності між керівниками об'єктів бюджетування та формування на цій основі оцінки ефективності їх роботи.

Слід зазначити, що налагоджена система бюджетування передбачає ефективне управління як витратами та відповідними їм доходами, так і управління грошовими потоками в частині прогнозування грошових надходжень та здійснення грошових платежів, що дозволяє передбачити в бюджетному періоді брак готівкових коштів або їхній залишок та вчасно вжити відповідні коригувальні заходи щодо оптимального розподілу вказаних потоків. Це сприяє збалансуванню фінансових ресурсів і забезпеченню ліквідності та платоспроможності підприємства.

На основі вище наведеного можна зробити висновок, що для побудови 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.

Слід зазначити, що ефективним інструментом системи бюджетування виступає окремий бюджет. Приєднуємося до думки дослідників (Ю. М. Пойда, Р. С. Квасницька, С. О. Джерелейко, О. Г. Череп, О. Ю. Стремидло, Ю. О. Шумило), які для характеристики поняття «бюджет підприємства», виділяють чотири підходи до його трактування, зокрема, що бюджет – це:

- 1) кількісне вираження плану;
- 2) плановий документ (фінансовий, поточний план);
- 3) кошторис доходів і витрат;
- 4) система управління підприємством [20, с. 110].

Ми підтримуємо думку дослідників, що бюджет – це фінансовий план підприємства, за допомогою якого відбувається планове узгодження потреб і ресурсів через об'єднання основної, фінансової та інвестиційної діяльності, що забезпечує управління матеріальними, фінансовими та інформаційними потоками, виконує роль економічного регулятора відносин між структурними підрозділами підприємства [18, с. 145].

Слід зазначити, що окрім планового характеру бюджету, для нього притаманне застосування стандартів і критеріїв для подальшого контролювання бюджетних показників, тобто бюджет виступає інструментом контролю за результатами діяльності підприємства [14, с. 73-74].

Дослідники Т. К. Киселева та С. В. Онищенко виділяють такі види бюджетів: основні бюджети (бюджет доходів і витрат, руху грошових коштів, прогнозний баланс тощо); операційні (бюджет реалізації, прямих матеріальних витрат, управлінських витрат тощо); допоміжні (бюджет податків, залучення фінансових ресурсів тощо); додаткові або спеціальні (бюджет розподілу прибутку, соціальних програм тощо) [7, с. 23].

Однак, вважаємо, таке виокремлення видів дещо узагальненим, тому підтримує частину дослідників, які наводять більш детальну класифікацію бюджетів за такими ознаками:

- за видами витрат: поточний бюджет (бюджет поточних витрат); капітальний бюджет (бюджет капітальних витрат) [14, с. 83; 12, с. 166; 10, с. 330];
- за сферою діяльності підприємства: бюджет з операційної діяльності; з фінансової діяльності; з інвестиційної діяльності [14, с. 83; 12, с. 166; 18, с. 146];



- за рівнем управління: бюджети підрозділів (бюджет діяльності цехів, дільниць, бригад, робочих місць); бюджет діяльності підприємства; бюджет діяльності виробничого об'єднання; бюджет діяльності промислового об'єднання тощо [11, с. 401];
- за номенклатурою витрат: функціональний (частковий, локальний) бюджет (бюджети окремих підрозділів); комплексний (зведений) бюджет (головний бюджет підприємства) [14, с. 83; 13, с. 83; 1, с. 49; 12, с. 166]. Зведений (головний) бюджет поділяється на дві частини: операційний бюджет (бюджет продажу, виробництва, прогноз звіту про прибутки і збитки) та фінансовий (прогноз руху грошових коштів, прогноз балансового звіту, бюджет капітальних вкладень) [14, с. 83; 10, с. 331; 13, с. 84; 1, с. 49; 18, с. 146];
- за способом перенесення витрат на продукцію: бюджети прямих витрат та бюджети накладних витрат [14, с. 83];
- за відповідністю ресурсної частини та частини потреб: збалансовані; дефіцитні; профіцитні [14, с. 83];
- за методом розробки (за рівнем пристосування бюджетних показників до змін середовища функціонування): фіксований (статичний, стабільний, жорсткий) бюджет (бюджет «від досягнутого», «з нуля», «з аналізом додаткових варіантів»); гнучкий [20, с. 110; 13, с. 83; 18, с. 146; 12, с. 166]; неперервний [14, с. 83];
- за способом урахування витрат: по елементні; постатейні; комбіновані бюджети [14, с. 83];
- за рівнем важливості: основні; допоміжні; спеціальні бюджети [14, с. 83];
- за впливом обсягу виробництва на рівень витрат: бюджети постійних витрат та бюджети змінних витрат [14, с. 83];
- за терміном виконання: стратегічні (декілька років); тактичні (квартал – рік); оперативні (до 1 місяця) [1, с. 49].

Висновки. Таким чином, проведене дослідження дало можливість обґрунтувати категоріальний апарат системи бюджетування у частині концептуалізації об'єктів та суб'єктів бюджетування, а також поняття «бюджет» як інструменту бюджетування. Поряд з цим виникла необхідність у подальшому визначенні таких важливих елементів системи бюджетування, як принципи та методи, що формує актуальність наступних наших досліджень.

Список використаних джерел

1. Бень Т. Г. Бюджетування як інструмент удосконалення системи фінансового менеджменту підприємств [Текст] / Т. Г. Бень, С. Б. Довбня // Фінанси України. – 2000. – № 7. – С. 48–55.
2. Бугас Н. В. Управління витратами текстильних підприємств на основі бюджетування [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / Н. В. Бугас ; Київ. нац. ун-т технології та дизайну. – К., 2010. – 19 с.
3. Демчук А. В. Бюджетування підприємства в умовах започаткування зовнішньоекономічної діяльності: сутність, технологія, проблеми [Текст] / А. В. Демчук // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2010. – № 682. – С. 41–46.
4. Жадько К. С. Особливості впровадження технологій бюджетування на підприємствах різних видів діяльності [Текст] / К. С. Жадько, Ю. Г. Горященко //

- Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії: Економічні науки. – 2008. – № 2. – С. 137–142.
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://conftiapv.at.ua/publ/konf_16_17_chervnja_2011_r/sekcija_5_ekonomichni_nauki/bjudzhetuvannja_jak_suchasnij_instrument_finansovogo_upravlinnja_dijalnosti_pidpriemstv/17-1-0-941.
 6. Кизенко О. О. Впровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку підприємства [Текст] / О. О. Кизенко // Економічний простір. – 2008. – № 11. – С. 185–191.
 7. Киселева Т. К. Бюджетирование – механизм управления финансами предприятия [Текст] / Т. К. Киселева. – З.: ЦНТИ, 2005. – 140 с.
 8. Ковтун С. Є. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами [Текст] / С. Є. Ковтун. – Х., 2005. – 340 с.
 9. Компанець Н. М. Теоретичні принципи бюджетування [Електронний ресурс] / Н. М. Компанець // Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». – 2009. – №6. – С. 18–21. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evkpi/2009/91.pdf.
 10. Коркуна Д. Бюджетування у системі фінансового планування підприємства [Текст] / Д. Коркуна // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 330–334.
 11. Крейдич І. М. Створення і розвиток самостійної функціональної підсистеми «бюджетування» для управління інноваційним розвитком промислових підприємств [Текст] / І. М. Крейдич, С. А. Ткаченко // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2009. – №647. – С. 398–404.
 12. Маліношевська К. І. Сучасні проблеми бюджетування маркетингових комунікацій [Текст] / К. І. Маліношевська // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10 (124). – С. 164–169.
 13. Мамчур Р. М. Впровадження сучасної системи бюджетування у вітчизняних підприємствах [Текст] / Р. М. Мамчур // Економіка АПК. – 2006. – № 4. – С. 81–87.
 14. Мельник О. Г. Формування системи бюджетування та збалансованої системи індикаторів діяльності підприємства: теоретичні засади та методичні положення (на прикладі машинобудування) [Текст]: монографія / О. Г. Мельник. – Л.: Укрпол, 2008. – 240 с.
 15. Мілінчук О. В. Організаційний механізм управління бюджетуванням на підприємстві [Текст] / О. В. Мілінчук // Проблеми економіки та управління. Львівська політехніка. Серія: Економіка. – 2008. – № 628. – С. 580–586.
 16. 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.
 17. Осовська Г. В. Бюджетний підхід до управління конкурентоздатністю організації [Текст] / Г. В. Осовська // Вісник Житомирського державного технічного університету : Економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 336–339.



18. Ткаченко А. М. Визначення, види бюджетів та їх роль в антикризовому управлінні підприємством [Текст] / А. М. Ткаченко // Вісник економічної науки України. – 2009. – № 2. – С. 145–148.
19. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст]: підручник / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін.]; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – [6-те вид., переробл. і допов.]. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
20. Шумило Ю. О. Бюджетування як важливий елемент операційного планування [Текст] / Ю. О. Шумило // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 7 (73). – С. 105–111.

Пятничук И. Д. Категориальный аппарат и инструментарий системы бюджетирования

В статье исследованы вопросы определения категориального аппарата и инструментария системы бюджетирования в современных рыночных условиях как самостоятельной системы. Проведен анализ различных литературных источников по определению объектов, субъектов, а также инструментов системы бюджетирования. На основе проведенного исследования осуществлено концептуализацию элементов системы бюджетирования.

Ключевые слова: *система бюджетирования, категориальный аппарат, инструментарий, объекты бюджетирования, субъекты бюджетирования, бюджет.*

Piatnychuk I. D. Categorical apparatus and instruments budgeting system

In the article investigates questions of determination categorical apparatus and instruments budgeting in the current market environment as an independent system. The analysis of various literature concerning the definition of objects, subjects and budgeting instruments. Based on the research conducted conceptualization elements budgeting.

Keywords: *budgeting, categorical apparatus, instruments, objects, budgeting, subjects budgeting, budget.*

