

ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32782/easterneurope.32-6>

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА ШЛЯХОМ ІНТЕГРАЦІЇ ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ В СИСТЕМУ БЮДЖЕТУВАННЯ

IMPROVING THE EFFICIENCY OF THE ENTERPRISE STRATEGY IMPLEMENTATION PROCESS THROUGH INTEGRATION OF A BALANCED SYSTEM OF INDICATORS INTO THE SYSTEM OF THE SYSTEM

Боденчук Л.Б.

кандидат економічних наук,
Придунайська філія ВНЗ
«Міжрегіональна академія управління персоналом»

Лаврова І.А.

магістрантка,
Придунайська філія ВНЗ
«Міжрегіональна академія управління персоналом»

Bodenchuk Lilya

Danube Branch of the University
“Interregional Academy of Personnel Management”

Lavrova Irina

Danube Branch of the University
“Interregional Academy of Personnel Management”

У статті надано визначення поняття «бюджетування». Обґрунтовано важливість визначення стратегічної мети підприємства для побудови системи бюджетування. Основною метою в рамках бюджетування є стимулювання ефективності роботи всіх структурних підрозділів підприємства. Відправною точкою впровадження бюджетування є оптимізація організаційної та фінансової структури за центрами відповідальності. Необхідність виділення центрів відповідальності обумовлена потребою вищого керівництва в наявності оперативної та достовірної інформації, що дає змогу проводити ефективний контроль. Одним із критеріїв успішності функціонування системи бюджетування на підприємстві є поєднання системи збалансованих показників із системою бюджетування. Автори підкреслюють, що бюджетування і система збалансованих показників є взаємодоповнюючими інструментами управління підприємством. У статті сформульовано цілі й структуру системи бюджетування підприємства, а також співвідношення їх та стратегічної мети підприємства. Представлено алгоритм розроблення організаційно-структурної моделі системи збалансованих показників управління процесом реалізації стратегії системи бюджетування. Виділено основні етапи побудови системи бюджетування із застосуванням системи збалансованих показників. Показано особливості інтеграції збалансованої системи показників у систему бюджетування.

Ключові слова: бюджетування, система бюджетування, збалансована система показників, стратегія підприємства, стратегічна мета, стратегічні цілі, структура системи бюджетування.

В статті представлено определение понятия «бюджетирование». Обоснована важность определения стратегической цели предприятия для построения системы бюджетирования. Основной целью в рамках бюджетирования является стимулирование эффективности работы всех структурных подразделений предприятия. Отправной точкой внедрения бюджетирования является оптимизация организа-

ціонної і фінансової структури по центрах відповідальності. Необхідність виділення центрів відповідальності обумовлена потребою вищого керівництва в наявності оперативної і достовірної інформації, що дозволяє проводити ефективний контроль. Одним з критеріїв успішності функціонування системи бюджетування на підприємстві є поєднання системи збалансованих показників з системою бюджетування. Автори підкреслюють, що бюджетування і система збалансованих показників є взаємодоповнюючими інструментами управління підприємством. В статті сформульовані цілі і структура системи бюджетування підприємства, а також співвідношення їх і стратегічної цілі підприємства. Представлен алгоритм розробки організаційно-структурної моделі системи збалансованих показників управління процесом реалізації стратегії системи бюджетування. Виділені основні етапи побудови системи бюджетування з використанням системи збалансованих показників. Показані особливості інтеграції збалансованої системи показників в систему бюджетування.

Ключевые слова: бюджетування, система бюджетування, збалансована система показників, стратегія підприємства, стратегічна ціль, стратегічні цілі, структура системи бюджетування.

Nowadays, one of the most effective technologies for managing the financial and economic activities of the enterprise is budgeting, the main task of which is to increase the efficiency of enterprise performance. The very budgeting acts as a planning tool for pursuing strategic goals and is interrelated with the main strategic goal of the enterprise. In determining the effectiveness of enterprise performance, it is essential to use non-financial criteria, e. g., quality of service, supplier lead time, etc., along with financial indicators. At the same time, it is essential to authorize managers to define the goals of their divisions or business units as they can assess the situation and predict developments most skillfully. This is possible only when the enterprise regularly resorts to strategic planning, and corporate strategic goals are brought to the notice of all key high- and medium-ranking managers. Assessment of the efficiency of the budgeting process at the enterprise is limited to a pooled analysis and comparison of planned and actual indicators. To assess effectiveness, it is necessary to develop a system of estimated figures, the creation of which should take into account those aspects of activities that they should render the interrelation of planning decisions on the implementation of elements of enterprise strategy. One of the criteria of effective budgeting is its balance, consistency of budget parameters with resources, objects and stages of budgeting. Balance is designed to ensure the effective achievement of operational and strategic goals of the enterprise – this can be achieved by using the balanced scorecard system. The balanced scorecard comprises the following parameters: clients, business processes, and staff. Parameters of the balanced scorecard should, first, relate to the objectives of the enterprise strategy, secondly, be balanced according to the objects and stages of budgeting. Improvement of the efficiency of the budgeting system can be achieved through: combining goals and budgeting structure with the strategic goal of the enterprise; developing organizational and structural model of the balanced score card to manage the implementation of the budgeting strategy; introducing the balanced score card in the budgeting system. This issue is relevant as the integration of the balanced score system in the budgeting system makes it possible to achieve a synergetic effect in the form of enterprise value increase.

Key words: budgeting, budgeting system, balanced scorecard, enterprise strategy, strategic goal, strategic goals, budgeting system structure.

Постановка проблеми. Увага вчених постійно спрямована на проблему формування та вдосконалення бюджетування як одного з інструментів управління, що сьогодні досить активно використовується в практичній діяльності вітчизняних підприємств. Однак ученими досі не вироблене однозначне трактування й призначення бюджетування, тому досить часто система бюджетування не приносить підприємствам бажаного ефекту. Аналізуючи низьку ефективність бюджетування, можемо виділити основні причини цієї проблеми, такі як відсутність чіткої мети системи бюджетування під час її впровадження на підприємстві; розрив між стратегічними цілями підприємства і цілями системи бюджетування; відсутність підтримки процесу реалізації стратегії бюджетуванням.

Для ефективної роботи організації в системі бюджетування необхідно пов'язати цілі та стратегію організації, переводячи вибрану стратегію

в перелік конкретних заходів. Це завдання під час бюджетування дає змогу вирішувати система збалансованих показників (СЗП, Balance Scorecard, BSC).

Актуальність вибраної теми обумовлена тим, що використання СЗП одночасно із системою бюджетування приведе до більш ефективного управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації процесу бюджетування досліджувалися у працях таких учених, як К. Друрі, Дж. Фостер, Л.П. Батенко, Т.О. Зінкевич, О.О. Кизенко, О.М. Тищенко, М.О. Кизим, Н.В. Михасьова, С.Ф. Голов, Т.В. Брітченко, І.Г. Князевич, А.О. Непочатенко. Методологія та практичні аспекти розроблення й впровадження системи збалансованих показників у діяльність підприємства досліджувались у працях багатьох зарубіжних та вітчизняних учених, таких як Р. Каплан, Д. Нортон, які вперше запропонували

використання системи збалансованих показників, Т.В. Батанова, Н.О. Лоханова, О.А. Лаговська, А.М. Гершун.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте питання впровадження та застосування системи збалансованих показників на підприємстві в процесі бюджетування та побудови системи бюджетування потребують більш детального розгляду та вдосконалення.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування того, що інтеграція в систему бюджетування системи збалансованих показників дасть можливість підвищити ефективність процесу бюджетування та процесу реалізації стратегії підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні ділову активність підприємства характеризує його можливість розробити і реалізувати стратегію, спрямовану на підвищення його вартості. Успішно управляти процесом реалізації стратегії і контролювати його на всіх етапах дає змогу система бюджетування.

Бюджетування – це складова частина фінансового планування, результати чого оформляються системою бюджетів, узгоджених за напрямками діяльності та підрозділами підприємства [1, с. 392]. Критерієм успішності функціонування системи бюджетування на підприємстві є підтримка процесу реалізації стратегії, тобто можливість цієї системи управляти стратегією.

Вихідним положенням для СЗП є те, що під час оцінювання результативності роботи підприємства слід враховувати не тільки фінансові показники, але й різні аспекти ведення бізнесу, такі як відносини з клієнтами, технологія виробництва, навчання й розвиток персоналу.

Система збалансованих показників роз'яснює базову стратегію орієнтації підприємства і представляє її в кількісному вигляді. Вона сприяє поліпшенню системи мотивації, оскільки сформовані для співробітників цілі впливають на їх поведінку, залучаючи в досягнення стратегічних цілей підприємства. У центрі уваги системи збалансованих показників виявляються стратегічні цілі підприємства та їх бачення. Необхідно чітко сформулювати стратегічну мету підприємства залежно від наявних ринкових умов і прив'язати її до цілей, які сприятимуть реалізації саме цієї стратегії в майбутніх умовах, можливо, відмінних від тих, що спостерігалися в момент її формування. Розмежування цілей принципово важливо як з позиції узгодження інтересів власників, так і з позиції постановки завдання перед співробітниками.

Стратегічні цілі підприємства можна розділити за показниками, рівнями і тимчасовим горизонтом. Показники, які розробляються і за якими визначаються цільові й фактичні дані, можуть бути фінансовими і нефінансовими.

Всередині системи збалансованих показників можна виділити такі два рівні:

- рівень власників;
- рівень співробітників (за системи бюджетування число рівнів відповідає ієрархії центрів фінансової звітності).

За часовими горизонтами стратегічні цілі діляться на такі:

- довгострокові (формується власниками); це збільшення вартості підприємства для подальшого продажу або власного споживання, яке передбачає максимізацію віддачі на вкладений капітал; причому в інтересах власника поставити співробітників підприємства в такі умови, щоб довгострокові цілі узгоджувалися з їх цілями; це досягається шляхом удосконалення системи оплати й бонусів;
- короткострокові (формується співробітниками підприємства); оскільки ці цілі якісно і кількісно відображають локальний максимум, якого підприємство може досягти на поточному етапі розвитку, це обумовлено тим, що співробітники на місцях можуть більш об'єктивно оцінити ситуацію, але цілі повинні бути такими, що приводять до досягнення довгострокових цілей, поставлених власниками.

Роберт Каплан і Девід Нортон визначили такі перспективи, які є основними групами стратегічних цілей, досягнення яких оцінюється ключовими показниками.

1) Фінанси. Які цілі ми повинні перед собою поставити з огляду на фінансові очікування наших власників та інвесторів?

2) Клієнти. Які цілі щодо структури та вимог наших клієнтів ми повинні поставити, щоб забезпечити досягнення наших фінансових цілей?

3) Внутрішні бізнес-процеси. Які цілі щодо наших бізнес-процесів ми повинні поставити, щоб забезпечити досягнення цілей у процесах «Фінанси» та «Клієнти»?

4) Навчання й розвиток персоналу. Які цілі щодо потенціалу нашого персоналу ми повинні поставити, щоб відповідати сьогоднішнім і майбутнім вимогам?

Система збалансованих показників об'єднує систему стратегічного планування й бюджетування. В ході побудови системи збалансованих показників на основі ключової інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище формується ключові цілі підприємства. Після цього визначаються значення ключових показників на поточний рік, а ці показники використовуються в системі бюджетування. Інформація про стратегічні цілі є основою для бюджетування. Процес бюджетування концентрується на виконанні короткострокових цілей.

В рамках бюджетування під час оброблення значень минулих періодів, аналізу даних конкурентів визначається розмір коштів, необхідний для виконання поточної діяльності. Заходи, що розробляються під час побудови системи збалансованих показників, забезпечують зв'язок системи стратегічного планування з бюджетами окремих центрів відповідальності та організації загалом.

Бюджетування й система збалансованих показників є взаємодоповнюючими інструментами управління організацією з таких причин:

1) критерії деталізації; критерії деталізації є взаємодоповнюючими і дають змогу поглиблювати як бюджетування, так і систему збалансованих показників, розгортаючи стратегію за центрами фінансової відповідальності;

2) показники; показники мають взаємодоповнюючий характер, адже бюджет може бути доповнений термінами не лише звітних періодів, але й довільних, система збалансованих показників отримує з бюджету показники, за якими може оцінювати досягнення або виконання потрібних проєктів;

3) контроль виконання; система збалансованих показників використовує систему контролю, створену в ході бюджетування, але значно покращує її, оскільки доповнює облікову систему небюджетними показниками;

4) аналіз і прийняття управлінських рішень; аналіз за методологією бюджету є основою коригувань, вироблених усередині системи збалансованих показників, тобто сигналом для коригування стратегії можуть стати зміни, виявлені в бюджетуванні; незважаючи на те, що вищенаведене порівняння не є вичерпним, його достатньо, щоб усвідомити, що бюджетування і система збалансованих показників є взаємодоповнюючими інструментами.

Для підвищення ефективності системи бюджетування необхідно визначити цілі й структуру системи бюджетування за її видами; розробити організаційно-структурну модель системи збалансованих показників (СЗП), що включає стратегічну мапу підприємства, склад збалансованих показників, їх цільові значення, а також перелік стратегічних заходів, необхідних для досягнення заданих значень; інтегрувати СЗП у систему бюджетування.

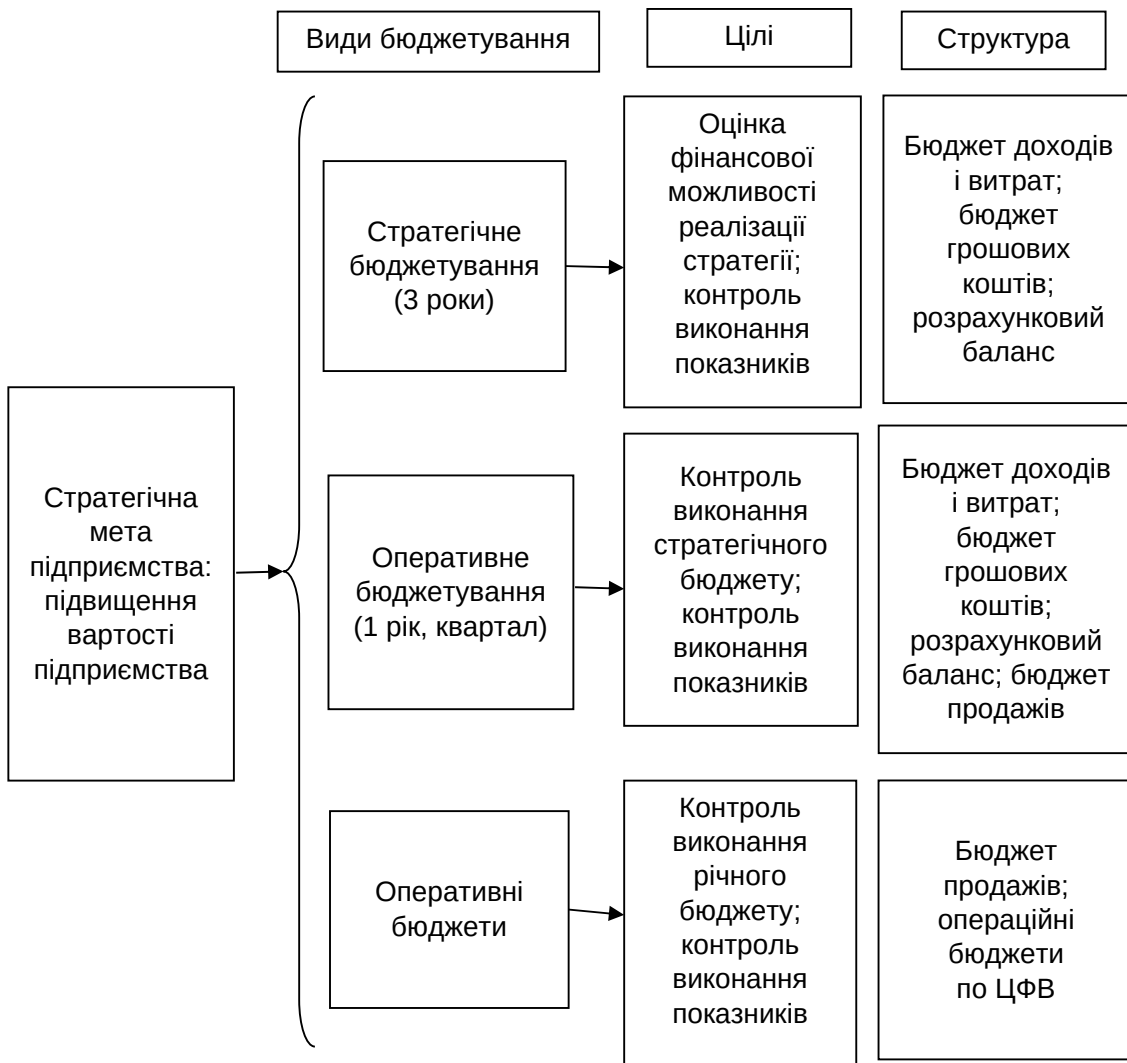


Рис. 1. Структура системи бюджетування, співвідношення цілей системи бюджетування та стратегічної мети підприємства

Джерело: складено авторами [2; 4; 5]

На рис. 1 представлено структуру системи бюджетування, а також співвідношення цілей системи бюджетування та стратегічної мети підприємства.

Розробляючи організаційно-структурну модель СЗП для реалізації стратегії системи бюджетування, маємо дотримуватись такого алгоритму:

1) формування загальної стратегії підприємства;

2) визначення цілей через СЗП у відповідних бюджетах по ЦФВ на підставі стратегії підприємства;

3) система бюджетування та СЗП показників повинні формуватися на стратегічних та оперативних рівнях і взаємодіяти;

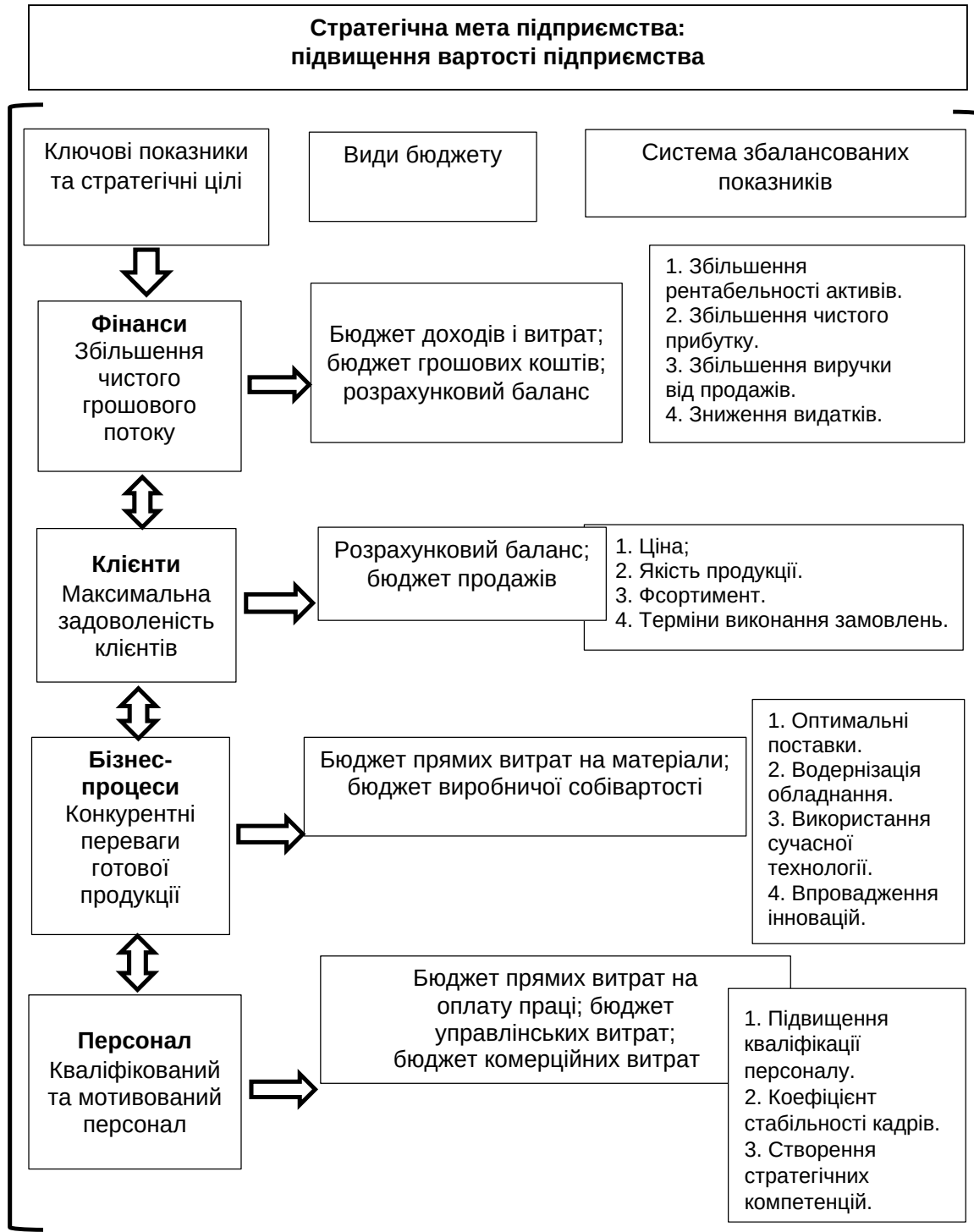


Рис. 2. Інтеграція системи збалансованих показників у систему бюджетування

Джерело: складено авторами [6; 7]

4) постійний контроль СЗП у системі бюджетування;

5) проведення аналізу реалізації стратегій;

6) оцінювання результатів (досягнення/недосягнення стратегічних цілей);

7) корегування бюджетів та СЗП відповідно до отриманих результатів.

Побудова системи бюджетування із застосуванням системи збалансованих показників передбачає такі етапи:

1) впровадження СЗП у стратегічне бюджетування (термін становить 3 роки);

2) СЗП стратегічного бюджету на планований рік визначають СЗП оперативного бюджетування (термін становить 1 рік);

3) СЗП оперативного бюджетування впроваджуються в операційні бюджети (термін становить 1 місяць);

4) цільові показники доводяться до керівників структурних підрозділів, а саме центрів фінансової відповідальності.

На підставі аналізу фінансової структури визначаються структурні підрозділи підприємства, для яких будуть складатися операційні бюджети, а також порядок консолідації бюджетів окремих підрозділів до зведеного бюджету підприємства. Кожен центр відповідальності складає свій бюджет і відстежує його виконання.

Інтеграція СЗП у систему бюджетування проводиться таким чином:

– інтеграція СЗП, розроблена на стратегічному рівні, в стратегічне бюджетування, тобто в основні фінансові бюджети, сформовані на три роки;

– інтеграція СЗП в оперативне бюджетування, тобто показники стратегічних бюджетів, складені на один рік, впроваджуються в основні фінансові бюджети оперативного бюджетування з поквартальною розбивкою;

– складання і взаємоузгодження операційних бюджетів, тобто показники оперативного бюджетування впроваджуються в операційні бюджети (термін становить 1 місяць).

На рис. 2 представлена інтеграція збалансованої системи показників у систему бюджетування.

Висновки. Отже, бюджетування – це інструмент системи планування, представлений у вигляді системи бюджетів, що містить вартісне вираження цілей підприємства і працює на контроль, оцінювання, аналіз і коригування процесу реалізації стратегії підприємства, спрямованої на підвищення його вартості задля результативного функціонування.

Застосування підприємством одночасно бюджетного управління і системи збалансованих показників приводить до розвитку вже наявних інструментів. Всіх заходів у рамках системи збалансованих показників вживають конкретні підрозділи, які є центром фінансової відповідальності, отже, будуть обов'язково мати свій бюджет, тобто вся діяльність щодо системи збалансованих показників загалом буде відображена в бюджеті підприємства.

Удосконалення системи бюджетування за допомогою впровадження в неї збалансованої системи показників дає можливість підвищення ефективності процесу реалізації стратегії підприємства, оскільки інтеграція СЗП у систему бюджетування орієнтує її на процес реалізації стратегії підприємства.

Причому впровадження збалансованої системи показників в оперативне бюджетування, а потім і в операційні бюджети дає змогу орієнтувати поточну діяльність структурних підрозділів (центрів фінансової відповідальності) на досягнення стратегічних цілей підприємства; керувати процесом реалізації стратегії за допомогою своєчасного моніторингу та аналізу фактичних і планових значень показників шляхом корегування стратегії на основі прийняття своєчасного управлінського рішення відповідно до виробничих умов, що змінюються.

Якщо збалансована система показників ґрунтується на факторах, які орієнтовані на підвищення вартості підприємства, то й система бюджетування також буде концентруватись на цьому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Непочатенко О.О. Фінанси підприємств : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2013. 504 с.
2. Брітченко І.Г., Князевич А.О. Контролінг : навчальний посібник. Рівне : Волинські обереги, 2015. 280 с.
3. Тищенко О.М. та ін. Бюджетування податків на підприємствах : монографія. Харків : ІНЖЕК, 2010. 240 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Лібра, 2006. 704 с.
5. Батенко Л.П. та ін. Основи бюджетування : навчально методичний посібник. Київ : КНЕУ, 2010. 202 с.
6. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию / пер. с англ. М.В. Павловой. Москва : Олимп-Бизнес, 2011. 320 с.
7. Гершун А.М. и др. Разработка сбалансированной системы показателей: практическое руководство с примерами / под ред. Ю.С. Нефедьевой. Москва : Олимп-Бизнес, 2005. 128 с.
8. Батанова Т.В. Методологічні аспекти розробки системи збалансованих показників діяльності підприємства. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2014. Вип. 3. Ч. 54. С. 79–83.
9. Лаговська О.А. Система збалансованих показників у вартісно-орієнтованому управлінні: напрями використання. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. Вип. 2. Ч. 29. С. 70–80.
10. Лоханова Н.О. Застосування системи збалансованих показників у системі стратегічного управлінського обліку закладів ресторанного господарства. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/20.pdf (дата звернення: 05.09.2021).

REFERENCES:

1. Nepochatenko O.O. (2013) *Finansy pidpriemstv* [Enterprise finance]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury. (in Ukrainian)
2. Britchenko I.H., Kniazevych A.O. (2015) *Kontrolinh* [Controlling]. Rivne: Volynski oberehy. (in Ukrainian)
3. Tyshchenko O.M., Kyzym M.O., Mykhasova N.V. (2010) *Biudzhetuвання podatkiv na pidpriemstvakh* [Budgeting of taxes at enterprises]. Kharkiv: INZhEK. (in Ukrainian)
4. Holov S.F. (2006) *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Kyiv: Libra. (in Ukrainian)
5. Batenko L.P., Zinkevych T.O., Kyzenko O.O., Onyshchenko S.V., Skytva H.S., Serdiuk A.S. (2010) *Osnovy biudzhetuвання* [Fundamentals of budgeting]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)
6. Kaplan Robert S., Norton Deyvid P. (2011) *Sbalansirovannaya sistema pokazateley: ot strategii k deystviyu* [The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Actoin]. Moscow: Olimp-Biznes. (in Russian)
7. Gershun A.M. (ed.), Nefed'eva Yu.S. (ed.) (2005) *Razrabotka sbalansirovannoy sistemy pokazateley: Prakticheskoe rukovodstvo s primerami* [Developing a Balanced Scorecard: A Practical Guide with Examples]. Moscow: Olimp-Biznes. (in Russian)
8. Batanova T.V. (2014) *Metodolohichni aspekty rozrobky systemy zbalansovanykh pokaznykiv diialnosti pidpriemstva* [Methodological aspects of developing a system of balanced performance of the enterprise]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*, vol. 3, no. 54, pp. 79–83.
9. Lahovska O.A. (2014) *Systema zbalansovanykh pokaznykiv u vartisno-oriientovanomu upravlinni: napriamy vykorystannia* [The system of balanced scores in cost-oriented management: areas of use]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 2, no. 29, pp. 70–80.
10. Lokhanova N.O. (2015) *Zastosuvannia systemy zbalansovanykh pokaznykiv u systemi stratehichnoho upravlinskoho obliku zakladiv restorannoho hospodarstva* [The use of a balanced scorecard in the strategic management accounting of restaurant business]. *Efektivna ekonomika* [Efficient economy] (electronic journal), no. 11, pp. 10–14. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/20.pdf (accessed 05 September 2021).