

2. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / Бородкін О. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.
3. Валуєв Б. І. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. І. Валуєв // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1 (7). – С. 2–10.
4. Івашкевич В. Б. Бухгалтерський управленський учет : учебник для вузов / В. Б. Івашкевич. – М. : Юристъ, 2003. – 618 с.
5. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності : наук.-практ. посіб. / Ластовецький В. О. – К., 2003. – 156 с.
6. Нападівська Л. В. Облік у системі управління підприємствами / Нападівська Л. В. // Економіка України. – 1999. – № 9. – С. 44–52.
7. Палий В. Ф. Развитие методологии управленческого учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 52–56.
8. Цопа Н. В. Влияние информационного обеспечения на уровень риска при принятии управленческих решений / Цопа Н. В. // Экономика и управление. – 2005. – № 2–3. – С. 67–71.

УДК 336.145:005.93

ОБ'ЄДНАННЯ СИСТЕМ БЮДЖЕТУВАННЯ ТА ЦІЛЮВИХ ПОКАЗНИКІВ (BSC) У ЄДИНИЙ ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ

Т. В. Ігнатенко

Бюджетування як технологія виникло досить давно, але не втратило своєї актуальності сьогодні і використовується майже всіма підприємствами (особливо в країнах із ринковою економікою). Проте бюджетування як система управління має певні обмеження, які пов'язані із недостатнім використанням нефінансових показників і вирішення короткострокових завдань в ущерб стратегічним (довгостроковим). Це стало поштовхом для розповсюдження різноманітних системи управління за показниками ефективності.

Отже, інформацію про конкурентоздатність підприємства на ринку, ступінь задоволення працівників, підвищення їх працездатності, яка є визначальною для розвитку підприємства на довгостроковий період, фінансові бюджети не надають. Важливо дослідити особливості досягнення нефінансових результатів сегментів діяльності і їх вплив на діяльність підприємства у стратегічному аспекті за умов динамічної ринкової економіки.

Оскільки системи бюджетування та цільових показників, для забезпечення прийняття управлінських рішень, вирішують і власні специфічні завдання: перше – в області фінансового, друге – в області стратегічного управління, то найбільш ефективним буде застосування об'єднаної системи, поєднуючи завдання та функції як бюджетного управління, так і BSC.

Метою статті є об'єднання системи бюджетування та системи цільових показників (BSC) на підприємстві єдиний інструмент управління.

Для дослідження використані напрацювання вітчизняних і зарубіжних науковців з даного питання, публікації у спеціалізованих виданнях.

У процесі дослідження застосовувались такі методи, як монографічний, аналізу, синтезу та аналогій.

Об'єктом дослідження є об'єднана система як важливий інструмент управління підприємства.

Зазвичай стратегічні завдання є нечіткими і їхньою метою є підвищення рівня конкурентоздатності, розширення ринків збуту тощо. Для того щоб досягнення стратегічних цілей стало можливим, доцільно їх чітко сформулювати і розподілити по роках. Запланований результат, крім визначеної формалізації, повинен бути зрозумілим особам, які залучені для досягнення та виконання поставлених завдань, а також мати конкретний вимірник.

Для оцінки результатів діяльності сегментів і підприємства в цілому доцільно розробити та систематизувати перелік цільових показників щодо досягнення стратегічних цілей, враховуючи розподіл на періоди. Можливість для вирішення поставлених стратегічних завдань підприємства надає система збалансованих показників.

Р. Каплан і Д. Нортон розробили систему збалансованих показників BSC (balanced scorecard) діяльності підприємств. У 90-х рр. минулого століття вона розглядалась як засіб подолання тих обмежень, що виникають при управлінні з використанням фінансових і не фінансових показників [2]. Дана система за умов ринкової економіки забезпечує посилення стратегії бізнесу, донесення її до кожного працівника, виявлення організаційних ініціатив виділених сегментів діяльності. Бюджетування забезпечує досягнення короткострокових (тактичних) показників сегментів діяльності та підприємства в цілому, а для реалізації довгострокових (стратегічних) цілей доцільно об'єднати цільові показники і бюджетування в єдину систему. Отже, показники фінансових і операційних бюджетів необхідно порівнювати з ключовими стратегічними показниками, які зазначені в стратегічних планах структурованих за роками.

Важливою умовою ефективності системи планування є наявність зв'язку між стратегічними цілями підприємства й операційним плануванням. Систему довгострокового та поточного планування на підприємстві доцільно розглядати як єдине ціле, що забезпечить реалізацію операційних і тактичних бюджетів і досягнення стратегічних цілей. Тому необхідно, щоб стратегічні бюджети об'єднували

поточну діяльність підприємства з його стратегічними цілями.

Управління цільовими показниками та бюджетом на підприємствах здійснюється по-різному, зазвичай роздільно, це залежить від основних замовників: фінансовий відділ (система бюджетування), генеральний директор (система цільових показників), така декомпозиція призводить до таких проблем:

- суперечливість між стратегічними завданнями та бюджетними показниками річного майстер-бюджету;
- низька обґрунтованість планування витрат щодо стратегічних програм і ініціатив [1].

Виникнення Перша проблема може виникнути через те, що річні бюджети спрямовані на досягнення короткострокових завдань, тобто база формується за рахунок отриманих показників. Оскільки стратегічні цілі не відокремлені у річному бюджеті в окремі статті, то на шляху їх досягнення може виникнути прихована перепона – нестача ресурсів.

Друга проблема виникає у процесі бюджетування і пов'язана із плануванням витрат (автоматизація, продуктивність праці тощо), економічні вигоди яких будуть досягнуті у довгостроковій перспективі, як правило, не за окремими сегментами діяльності, а по підприємству в цілому. Крім того, поточному бюджету не передбачено витрати, пов'язані з досягненням стратегічних завдань.

Відокремленість систем бюджетування та збалансованих показників одна від одної, як правило, є причиною неефективної мотивації керівників сегментів щодо досягнення стратегічних цілей. Після визначення цільових показників у разі кон'юнктурних відхилень (яких не уникнути) витрати зменшуються, але цільові показники вище керівництво зазвичай не переглядає, що призводить до їх невиконання та дискредитації ідеї ефективного стратегічного управління з використанням системи BSC.

Щоб уникнути наведених перешкод, доцільно об'єднати систему бюджетування та систему цільових показників у єдине ціле у розрізі функцій управління (рис.).

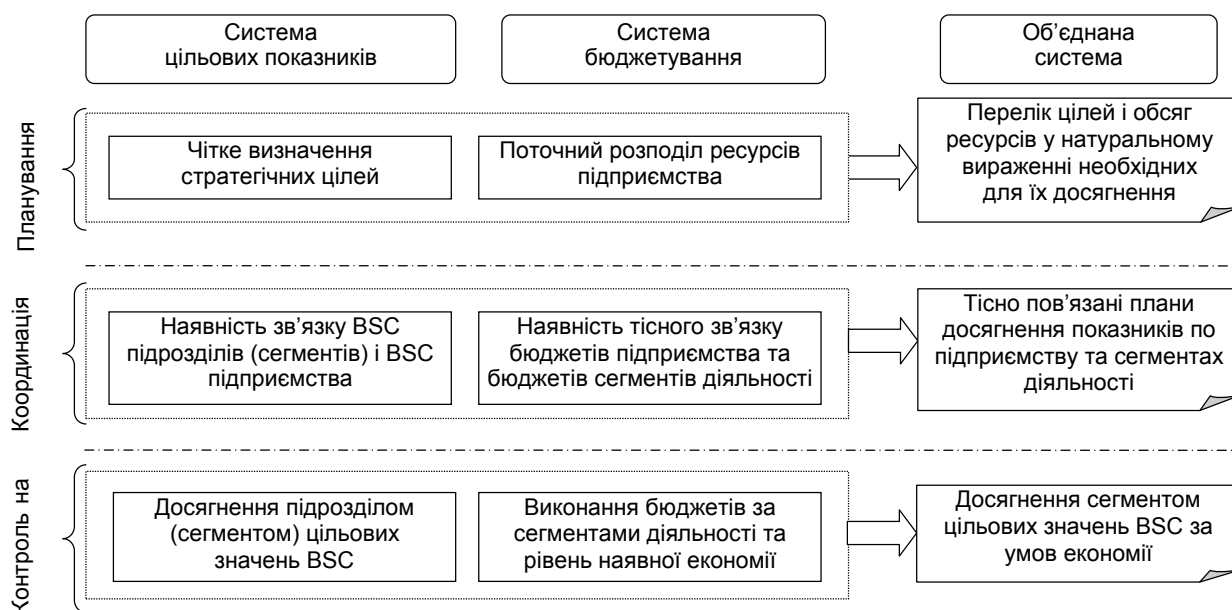


Рис. Об'єднання системи BSC і системи бюджетування через призму функцій управління

Для об'єднання стратегічних завдань і бюджетування потрібно систематизувати та структурувати їх виконання у часі, враховуючи необхідний обсяг ресурсів, щоб досягти запланованих показників. Тому на підприємстві формується стратегічний бюджет, у якому планування та контроль майбутніх економічних вигод (ефекту) від реалізації стратегічних ініціатив можна досягти за рахунок спільного виконання цільових і бюджетних показників з урахуванням фактора часу. Стратегічний бюджет у своїй структурі об'єднує такі взаємозалежні складові:

- зв'язок витрат на досягнення стратегічних цілей і отриманого результату (економічного ефекту) від їх реалізації;
- тісний зв'язок між цільовими показниками, досягнення яких визначається за допомогою коефіцієнтів.

Отже, реалізація стратегічного бюджетування на підприємстві здійснюється через виділення цільових показників і основних факторів діяльності. За умов децентралізованого обліку за сегментами доцільно показники у бюджетах розподілити між підрозділами, які відповідатимуть за їх досягнення.

Головну роль в єдиній системі управління по BSC і бюджетам доцільно відвести фінансовому директору підприємства, тому що:

- фінансовий директор підприємства відповідає за процес бюджетування та інтеграцію довгострокових планів;
- фінансовий директор володіє повною інформацією про діяльність підприємства загалом і про діяльність його сегментів, а отже, своєчасно може контролювати рівень ризику здійснених стратегічних витрат і отримання стратегічного економічного ефекту від їх здійснення;
- об'єднаній системі цільових показників і бюджетування характерні функції управління та аналітичній інструментарій аналогічні звичайній системі бюджетування.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, можемо стверджувати, що перелік цільових показників для кожного підприємства є специфічним і визначається наближеністю ринків збуту, регіоном розміщення тощо. Тому доцільно розробляти довгострокові плани, спираючись не на кінцеві результати, яких бажають досягти, а на об'єктивні можливості кожного окремого підприємства. Важливою умовою використання системи цільових показників є наявність резерву для їх зростання. Таким чином, визначаючи завдання для сегментів діяльності, необхідно встановлювати основний і підвищений показники. Як необхідне позиціонується досягнення

основного показника, а при досягненні підвищеного показника працівники отримують додаткову винагороду. Отже, мотивація персоналу є вагомим елементом контролю отриманих результатів. Відповідно, складовими елементами управління ефективністю діяльності підприємства є:

- контроль і управління результатами діяльності сегментів і підприємства в цілому;
- управління продуктивністю (ефективністю) праці працівників сегментів.

Підсумовуючи вищевикладений матеріал, зробимо такі висновки:

1. Поряд із фінансовими показниками, досягнення яких забезпечує бюджетний процес, важливим є досягнення нефінансових результатів сегментів діяльності та їх вплив на діяльність підприємства у стратегічному аспекті за умов динамічної ринкової економіки.

2. Важливо, щоб стратегічні бюджети об'єднували поточну діяльність підприємства з його стратегічними цілями, адже це забез-

печить реалізацію операційних і тактичних бюджетів і досягнення стратегічних цілей, а також підвищить рівень імовірного отримання економічного ефекту сегментами діяльності та підприємством у цілому.

3. Об'єднання систем бюджетування та цільових показників у єдине ціле надасть можливість управлінському персоналу не лише координувати, а й здійснювати контроль діяльності виділених сегментів і суб'єкта господарювання загалом.

ЛІТЕРАТУРА

1. Вихров А. Опыт интеграции систем KPI/BSC и бюджетирования в единый инструмент управления / А. Вихров, П. Лекомцев // Управление компанией. – 2005. – № 10 (53). – С. 46–49.
2. Савчук В. Стратегическое бюджетирование / В. Савчук // Финансовая консультация. – 2003. – № 20. – С. 22–30.

УДК 657.6:658.168.5

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО ЗНАХОДЯТЬСЯ В ПРОЦЕДУРІ БАНКРУТСТВА

**Н. М. Проскуріна, кандидат економічних наук;
Ю. В. Домашенко**

Невід'ємним елементом ринкової економіки є банкрутство, що дозволяє здійснити «природний відбір» найбільш життєздатних підприємств. Інститут банкрутства (неплатоспроможності) – це яскравий приклад інституту господарського права, де в органічній єдності знаходяться диспозитивні та імперативні норми, для якого властиве поєднання публічно-правових і приватноправових основ, що характеризують господарські відносини.

Розвиток аудиторських послуг в області інституту неплатоспроможності як напряму аудиторської діяльності значною мірою виз-

начається правилами ринкової економіки, збільшенням кількості банкрутств і підвищенням правової грамотності господарюючих суб'єктів. Аудиторські послуги при банкрутстві з'явилися на межі юридичних і економічних наук у відповідь на запити практики, як реакція на численні порушення в області інституту неплатоспроможності. Розкриття сутності аудиту у разі банкрутства, його змісту, уточнення і конкретизація предмета, методу і об'єктів дають можливість сформулювати концептуальні основи цієї галузі наукових знань і обґрунтувати перспективи її розвитку.