

УДК 005.915

Тупкало В.М., д.т.н., проф.,  
Тупкало С.В., к.е.н.  
Державний університет  
телекомунікацій

## МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОЦЕСНО – ОРІЄНТОВАНОГО БЮДЖЕТУВАННЯ

*Розроблено методичний підхід до формування системи процесно – орієнтованого бюджетування підприємств як інструменту операційного і стратегічного планування*

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах розвитку економіки особливе значення для господарюючих суб'єктів набуває налагодженість механізмів стратегічного управління і постійного вдосконалення бізнес-процесів (БП). У короткостроковому періоді найбільш ефективним інструментом досягнення стратегічних цілей підприємства, є бюджетування. Традиційний підхід до бюджетування, використовуваний на підприємствах, будується на основі бухгалтерського обліку і фактично підміняється останнім - розрізнятися можуть тільки способи подачі інформації. Такий підхід не цілком коректний, оскільки прийняття управлінських рішень передбачає розгляд проблеми, об'єкта чи дії з різних точок зору. Неповнота і недостатність інформації при такій бюджетній системі не дозволяє менеджменту підприємств забезпечувати прийняття раціональних оперативних управлінських рішень і здійснення необхідних коригувальних дій. Іншою проблемою, яка виникає при традиційному бюджетуванні, є те, що особлива увага приділяється розподілу ресурсів, а не видам діяльності, в процесі яких створюється нова вартість. В умовах посилення конкурентної боротьби менеджери вітчизняних компаній все ясніше усвідомлюють, що завданням номер один для них є створення вартості для клієнтів і одночасно - максимізація економічної доданої вартості (EVA) в інтересах власників та / або акціонерів компанії [1]. Створення вартості є універсальною темою різних методів вдосконалення, наприклад, таких як тотальне управління якістю (TQM) і процесно-орієнтоване управління.

Тема процесно - орієнтованого бюджетування знайшла достатньо широке відображення в працях зарубіжних і вітчизняних авторів [2-5]. Однак, незважаючи на велику кількість робіт з даної теми, багато з них носять загально описовий, концептуальний характер, або зачіпають окремі аспекти прикладного фінансового менеджменту в умовах переходу до процесно-орієнтованого управління конкретних існуючих підприємств (констатація того, що вийшло на практиці). Загальним методологічним

недоліком цих робіт є розгляд бюджетування (реалізації бюджетного права за центрами управлінської відповідальності) у відриві від самої моделі бізнес - процесного управління підприємством. Зрештою, бюджет процесно - орієнтованого підприємства, як об'єкт управління фінансово - економічної складової системи управління підприємством в цілому, являє собою результат ієрархічної консолідації рівневих бюджетів по піраміді процесного менеджменту даного підприємства. Тоді з урахуванням сформульованого авторами системоутворюючого принципу детермінованості бізнес- процесного управління (див. рис.1) широко використовуване поняття «процесно - орієнтоване бюджетування» вимагає корекції по суті і змісту бізнес - процесного підходу до управління [6-12], а саме : бюджетування по суті відображення господарських операцій є процесним (бізнес- процесним ), а по суті управління - ієрархічно структурованим. Тому, пропонований авторами методологічний підхід, відбиває поняття «процесно - структурованого бюджетування».

**Мета дослідження** полягає у викладі нових розроблених авторами елементів науково-методичного апарату процесного менеджменту і, зокрема, методологічного підходу до впровадження процесно-структурованого (попроцесного) бюджетування (бюджетування, основою якого є структурована бюджетна відповідальність по всій піраміді процесного менеджменту підприємства) на основі авторського підходу до побудови бізнес - процесних систем управління підприємствами (TML - технології) [6-12]. Даний підхід знайшов своє практичне підтвердження на практиці реалізації авторами ряду консалтингових проектів по постановці систем процесного менеджменту на вітчизняних підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** Критичним чинником процесу прийняття управлінських рішень менеджментом підприємства є принцип релевантності, який в даному контексті синонімічен поняттю відслідковуваності. Для впровадження процесно - орієнтованого планування / бюджетування підприємство повинно мати чітке уявлення про свої види діяльності і відповідних їм бізнес- процесах. Системоутворюючий принцип детермінованості бізнес-процесного управління може бути досягнутий за умови, що матриця - розподільник «бізнес - процеси - організаційна структура підприємства» є однозначно визначеною (рис.1). Системоутворюючий принцип детермінованості бізнес-процесного управління зумовлює необхідність визначення наступного правила.

**Правило 1.** При постановці попроцесного бюджетування в процесно - орієнтованому підприємстві повинне дотримуватися біективне відображення: один бізнес - процес - один структурний підрозділ - один операційний бюджет.

**Визначення 1.** Операційний бюджет - бюджет, відповідний господарськими операціями в рамках одного технологічного (операційного) бізнес-процесу.

Визначення 2. Господарська операція - найпростіша подія в технологічних (операційних) бізнес - процесах підприємства, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства (актив і пасив балансу).

З визначення 2 слід, що нотація мови графічного опису технологічних бізнес - процесів ( ТБП ) повинна бути такою , щоб дозволяла наочно виявити і відобразити всі господарські операції кожного ТБП підприємства. Ось чому автори даної статті у своїй практичній консалтингової роботі з постановки на підприємствах процесно - орієнтованого управління використовують авторську нотацію мови ЯМТ (TML) [8] , а не нотації ARIS , IDEF0 , IDEF3 [13].

Визначення 3. Технологічний бізнес - процес - це керована по циклу PDCA (плануй - організуй - контролюй - впливай) ієрархія внутрішніх і залежних між собою функціональних операцій керівника (власника ТБП) і підлеглих йому безпосередньо виконавців технологічного (операційного) процесу (ТП) [15].

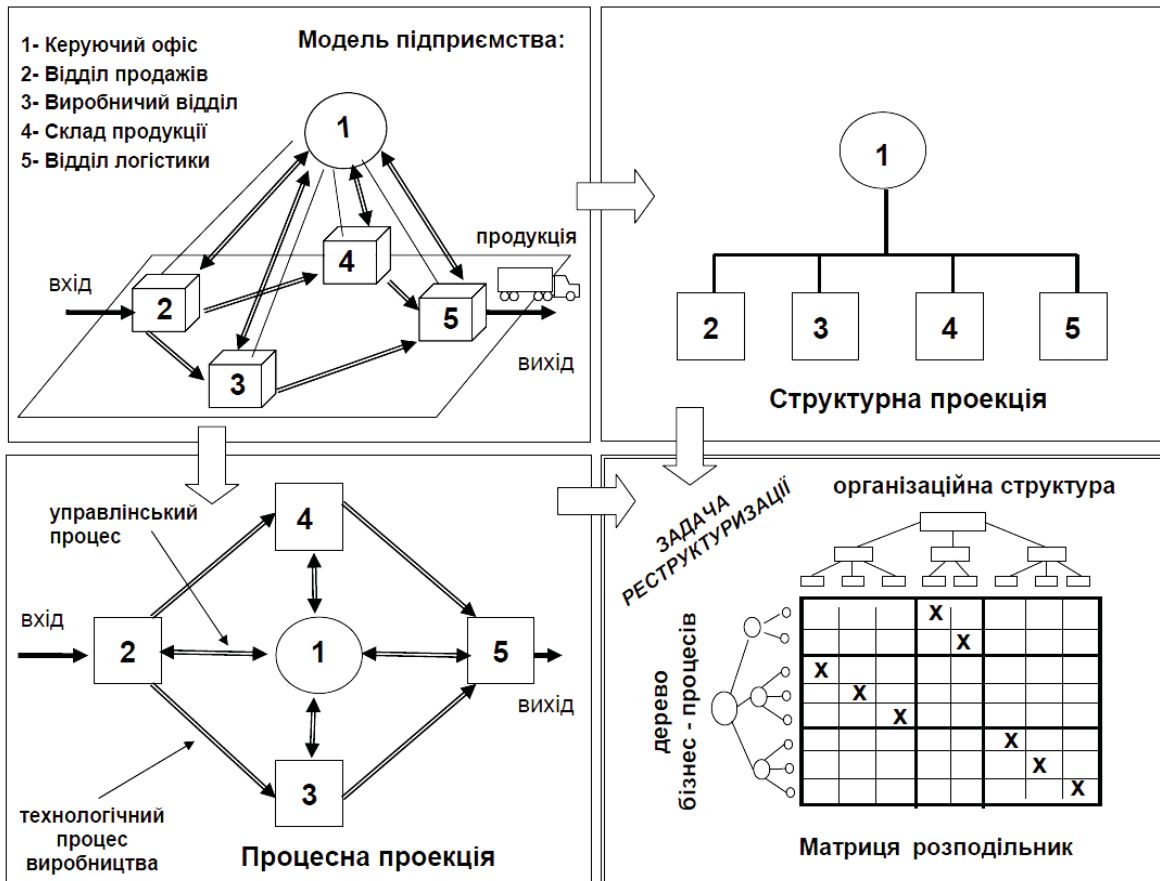


Рис.1. Модель реалізації системоутворюючого принципу детермінованості бізнес - процесного управління підприємством (авторська модель)

Системна модель «суб'єкт управління – об'єкт управління» технологічного бізнес - процесу представлена на рис.2. Як зазначено вище, ефективність бюджетування в системі управління підприємством залежить від чіткої ув'язки стратегії бізнесу з конкретними діями менеджерів.

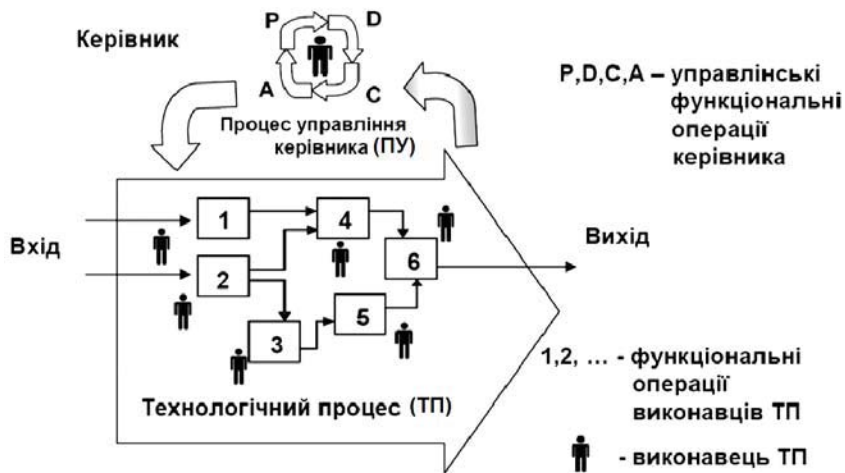


Рис.2. Системна модель «суб'єкт управління – об'єкт управління» технологічного бізнес-процесу (авторська модель)

При попроцесному бюджетуванні дана ув'язка можлива за умови, що на підставі повної бізнес - модель процесно – орієнтованого підприємства (рис.3) вирішена комплексна задача створення цінності бізнесу не в одній, як за моделлю М. Портера [14], а в системній зв'язці з чотирьох ланцюжків цінності.

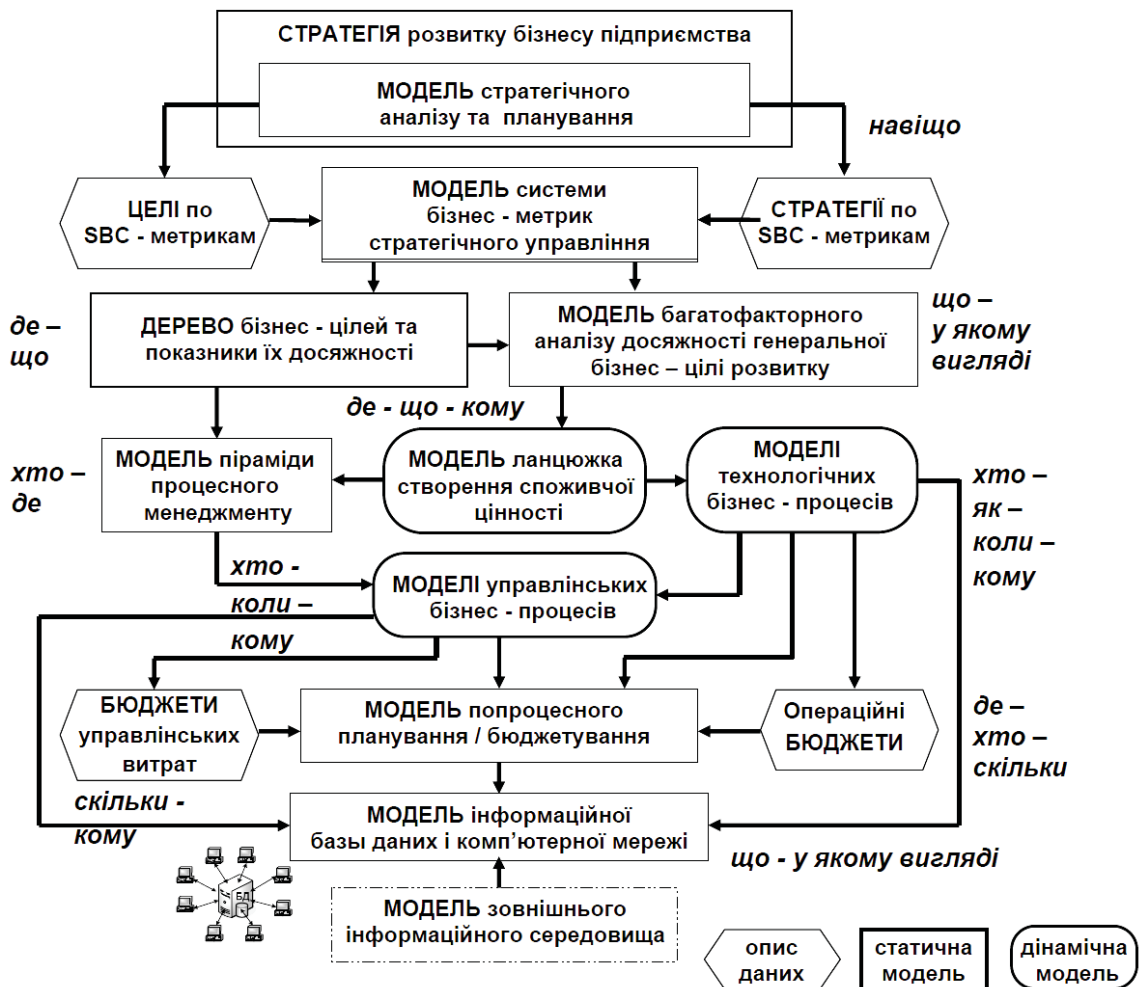


Рис.3. Повна бізнес - модель процесно – орієнтованого підприємства (авторська модель)

Зокрема, у ланцюжку створення управлінської цінності підприємства (бази знань прот процесно - орієнтоване управління даним підприємством); ланцюжку створення цінності для споживача (авторами використана ідея ланцюжка М. Портера [14]); ланцюжку створення цінності первинних даних (зведень); ланцюжку створення управлінської інформаційної цінності для керівників підприємства (рис.4).

На етапі синтезу бізнес - процесної системи менеджменту управлінська цінність підприємства створюється в результаті реінжинірингу (інжинірингу) бізнес - процесів на основі дотримання системоутворюючого принципу детермінованості бізнес - процесного управління (див. рис.1 і рис.3), починаючи від розробки управлінської місії і закінчуючи розробкою структури даних (системи ієрархічно пов'язаних первинних зведень, звітів і звітів - аналізів) і комп'ютерної мережі. З даного твердження випливає наступне визначення.

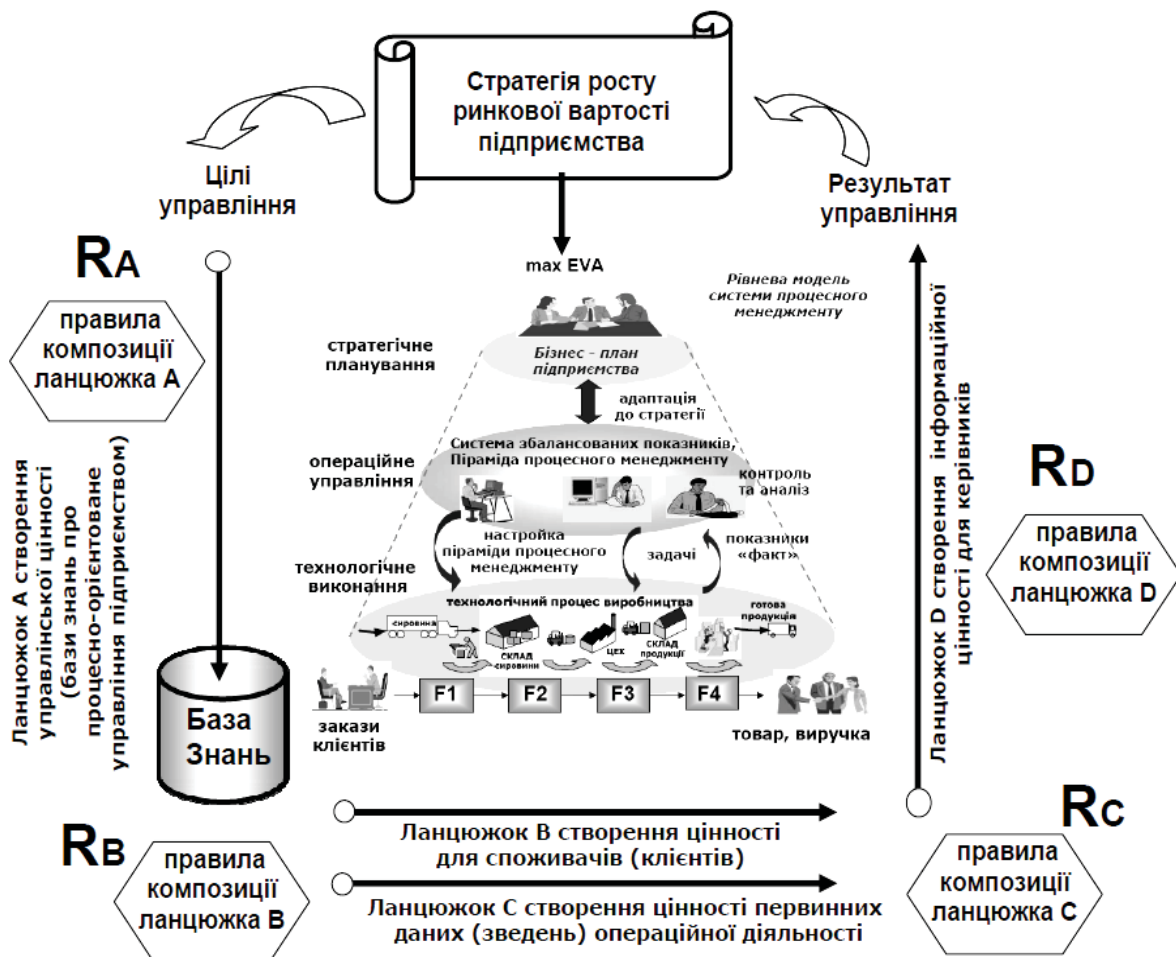


Рис.4. Концептуальна модель процесно - орієнтованого управління підприємством як система ланцюжків цінностей (авторська модель)

Визначення 4 . Ланцюжок створення управлінської цінності підприємства - кортеж дій із збору, обробки і документального

відображення інформації для центрів ухвалення управлінських рішень по всій піраміді процесного менеджменту підприємства.

Визначення 5. Піраміда процесного менеджменту - це система взаємозв'язаних відносно дерева бізнес – цілей підприємства PDCA – циклів (Plan-Do-Check-Act) власників управлінських і технологічних бізнес – процесів, DCA і DC - циклів відповідальних виконавців технологічних бізнес – процесів.

Говорячи мовою стандарту ISO 9001, ланцюжок створення управлінської цінності підприємства є результат дотримання принципу «Постійне поліпшення (або безперервне вдосконалення)». Удосконалення цього ланцюжка є постійною метою підприємства. Під ланцюжком цінностей для споживача, слідуючи ідеї М. Портера [14], будемо розуміти всі види діяльності, що здійснюють внесок у створення споживчої цінності товару.

Визначення 6. Управлінська місія менеджменту підприємства - це концепція стратегії управління підприємством на тривалий період з урахуванням приналежності до певної галузі бізнесу і виражена у взаємозв'язку стратегій життєвого циклу підприємства та підвищення ефективності корпоративного управління.

Твердження 1. Модель процесу безпосереднього виробництва товару або послуги, як ланцюжок створення цінності для споживача на будь-якому підприємстві, може бути представлена кортежем технологічних бізнес – процесів «Планування товару (послуги) > забезпечення виробництва > виробництво товару (послуги) > передача (збут) товару (послуги)».

Доказовою базою цього твердження є обґрунтована Пітером Друкером [15] композиція класичної суті поняття «бізнес - цикл» як взаємозв'язок тільки двох бізнес - функцій: підприємницької (маркетингової) та виробничої (інноваційної) , а також несуперечливість положенням пунктів 7.1 ; 7.2 ; 7.2.3 ; 7.3; 7.4.1; 7.5 стандарту ДСТУ ISO 9001: 2009 , дії за якими можуть бути зведені у відповідність кортежу положень « (7.1 ; 7.2 ; 7.3) > 7.4.1 > 7.5 > 7.2.3».

Модель взаємодії системи технологічних бізнес – процесів підприємства по критерію «створена цінність» у відповідності твердженню 1 представлена на рис.5.

Визначення 7. Ланцюжок створення цінності первинних даних (зведень) - це кортеж дій з документального відображенню господарських операцій (бухгалтерський і управлінський облік) в кортежі технологічних бізнес - процесів створення цінності для споживача на даному підприємстві.

Перелік господарських операцій визначається циклами доходів і витрат даного підприємства.

Визначення 8. Ланцюжок створення управлінської інформаційної цінності для керівників підприємства - це кортеж дій щодо збору, обробки та документального відображенню інформації для центрів ухвалення управлінських рішень по всій піраміді процесного менеджменту підприємства.

При створенні управлінської інформаційної цінності у формі звітів і звітів - аналізів вихідними є первинні дані (зведення), що формуються в ланцюжку створення цінності первинних даних (зведень) технологічних бізнес - процесів.

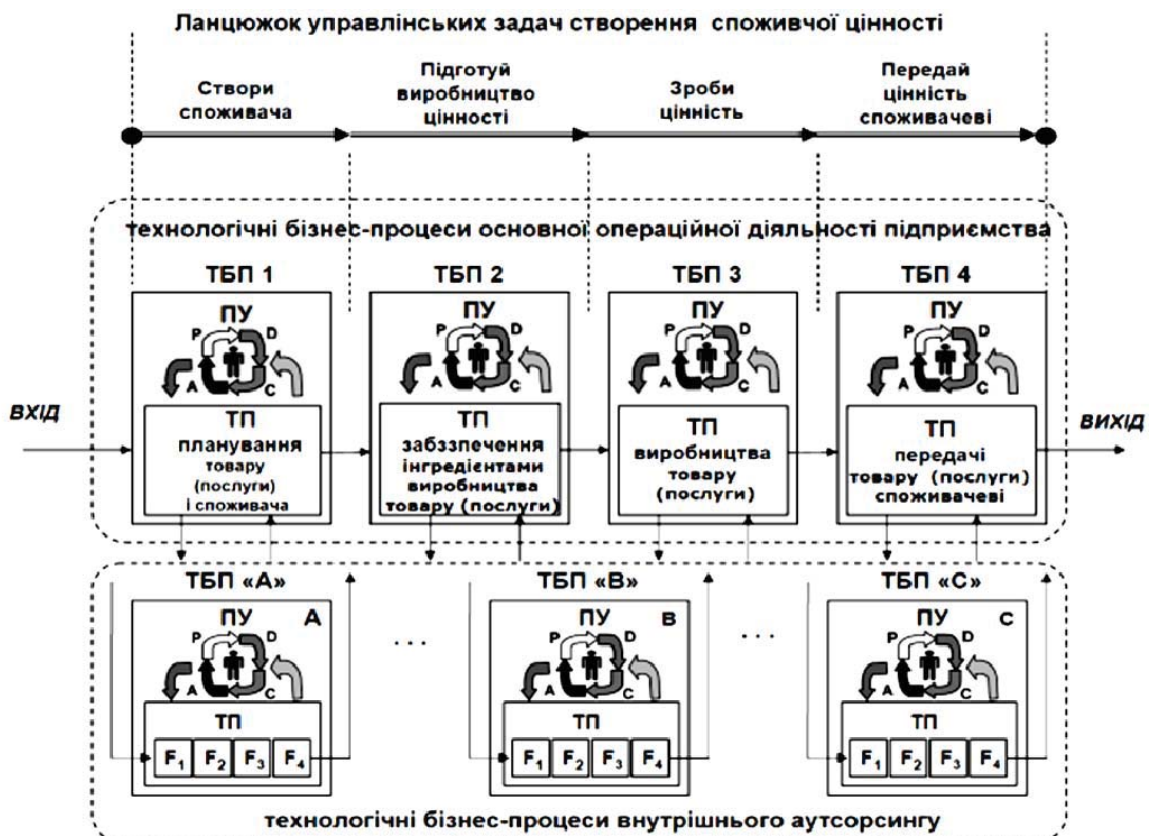


Рис. 5. Модель взаємодії системи технологічних бізнес – процесів підприємства по критерію «створена цінність» (авторська модель)

Слід зазначити, що ступінь цінності створюваної в процесі діяльності підприємства управлінської інформації спочатку визначається якістю виконання завдання структуризації (реструктуризації) зон і меж управлінської відповідальності по всій піраміді процесного менеджменту. У кінцевому підсумку якість реалізації на підприємстві ланцюжка створення управлінської інформаційної цінності для керівників визначить ефективність вирішення комплексу системних (стратегічних) завдань управління підприємством по створенню цінності бізнесу (головної стратегічної мети), інтегральним показником якої є економічна додана вартість EVA. При цьому інструментом досягнення головної стратегічної

мети є попроцесне бюджетування як наскрізний процес, що поєднує в собі всі зазначені вище чотири ланцюжка створення цінностей.

Визначення 9 . Попроцесне бюджетування - це фінансово - економічна складова системи бізнес - процесного управління підприємством, кінцевою метою якого є досягнення встановленої головної стратегічної бізнес – цілі розвитку підприємства [12].

Виходячи з визначення 9, попроцесне бюджетування повинно здійснюватися через систему ієрархічно пов'язаних бюджетів центрів бюджетної відповідальності (ЦБВ), якими є власники бізнес – процесів МВО - орієнтованої піраміди процесного менеджменту підприємства.

Визначення 10. МВО - орієнтована піраміда процесного менеджменту підприємства - це піраміда процесного менеджменту підприємства, для власників управлінських і технологічних бізнес - процесів якої встановлені бізнес-цілі управління (Management by Objectives (MBO) і показники їх досяжності.

Оскільки основою для реалізації на підприємстві попроцесного бюджетування є діюча модель піраміди процесного менеджменту, то використовувана при традиційному бюджетуванні різниця понять «фінансова структура підприємства» і «бюджетна структура підприємства» при нашій концепції попроцесного бюджетування на основі дотримання системо утворюючого принципу детермінованості бізнес - процесного управління (див. рис.1) втрачає управлінський зміст. При цьому домінуючим поняттям стає «бюджетна структура підприємства», тому що на етапі бюджетного планування між власниками управлінських і технологічних бізнес - процесів здійснюється розподіл не фінансів, а бюджетного права за видатками (витратами) і зобов'язань за доходами (для центрів доходів). Мета такого розподілу - забезпечення ефективної взаємодії власників бізнес - процесів в ході досягнення кожним з них своїх бізнес - цілей управління .

Визначення 11. Бюджетна структура процесно - орієнтованого підприємства - це ієрархія операційних і консолідованих по рівнях бізнес-процесного управління бюджетів підприємства.

Визначення 12 . Операційний бюджет - це бюджет господарських операцій технологічного бізнес-процесу, спрямований на досягнення встановлених бізнес - цілей даного технологічного бізнес - процесу (центру бюджетної відповідальності рівня власників технологічних бізнес - процесів).

Операційний бюджет технологічного бізнес - процесу (рис.6) щодо витрат є звід статей витрат по операціях технологічного процесу (ТП) і з управлінського процесу (ПУ) власника технологічного бізнес - процесу. Операційний бюджет (операційний попроцесний бюджет) повинен складатися з кількісної та вартісної оцінки ресурсів , споживаних у цьому технологічному бізнес - процесі ( ТБП ).



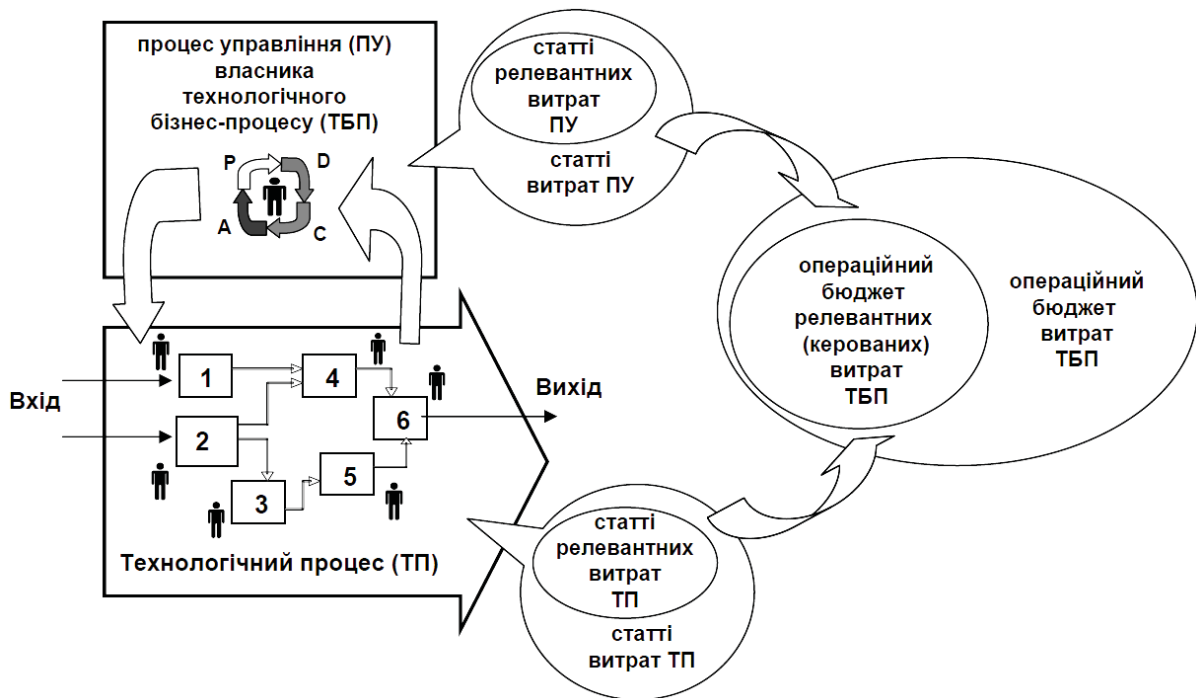


Рис.6. Модель формування операційного бюджету витрат технологічного бізнес-процесу (авторська модель)

Ресурси необхідно описати у вигляді статей витрат, як і при традиційному підході до бюджетування. Описуючи ресурси за статтями, важливо пам'ятати, що надалі необхідно буде розрахувати сумарне значення ресурсів на конкретний технологічний бізнес - процес за певний період. Необхідно зауважити, щоб попроцесне бюджетування дійсно виявилось ефективним і не повторювало ситуацію при традиційному бюджетуванні, коли основна увага приділяється бухгалтерським розподілом витрат, а не вихідним бізнес - результатами (тобто немає упору на постійне підвищення якості бізнес - процесів), підприємство в початковій фазі бюджетного планування повинне спочатку визначитися з показниками операційних бюджетів технологічних бізнес - процесів ланцюжка створення цінності для споживача (див. рис.5).

Грунтуючись на наведеному вище твердженню, що бюджет процесно - орієнтованого підприємства, як фінансово - економічна складова системи управління підприємством в цілому, являє собою результат ієрархічної консолідації рівневих бюджетів по піраміді процесного менеджменту даного підприємства, введемо наступне визначення.

Визначення 13. Бюджет, консолідований за рівнем бізнес - процесного управління - це бюджет діяльності рівня відповідальності власника управлінського бізнес - процесу, спрямований на досягнення встановленої бізнес - цілі управління для власника управлінського бізнес - процесу.

Даний бюджет (рис.7) щодо витрат є звід статей витрат з управлінського процесу (ПУ) власника управлінського бізнес - процесу

відповідного рівня управління та консолідованого бюджету витрат йому підлеглого рівня піраміди процесного менеджменту підприємства [16].

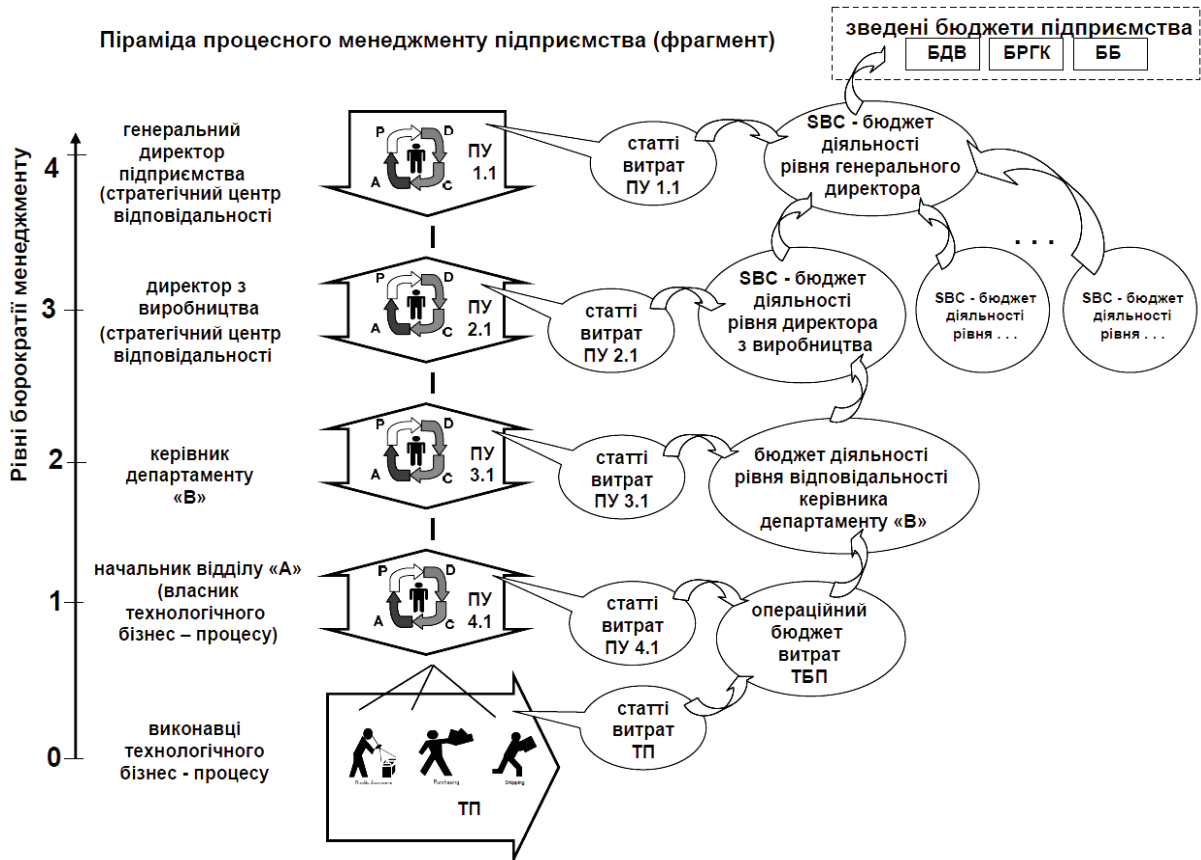


Рис.7. Модель формування процесно-орієнтованого бюджету підприємства (авторська модель)

Описуючи ресурси за статтями консолідованого рівневого бюджету, також слід залишати можливість, при необхідності, розрахувати сумарне значення ресурсу по кожному рівневому ПУ.

Оскільки ключовим акцентом ідеї переходу до попроцесного бюджетування є необхідність чіткої ув'язки стратегії бізнесу з конкретними управлінськими функціональними операціями менеджерів підприємства, то в рамках сформульованого визначення 13 слід виділити «вершину» бюджетної структури процесно-орієнтованого підприємства. Слідуючи логіці концепції стратегічного управління SBC (System of Business Coordinates), наведеної авторами даної статті в роботі [12], «вершина» бюджетної структури процесно-орієнтованого підприємства визначається його SBC – графом піраміди процесного менеджменту (системою стратегічних бізнес-координат управління) в частині кількості вершин підстави цього графу - кількості власників управлінських бізнес-процесів, що відповідають за досягнення стратегічних цілей розвитку підприємства. Іншими словами, «вершина» бюджетної структури процесно-орієнтованого підприємства є комплекс SBC-бюджетів.

Визначення 14. SBC - бюджет - це бюджет, консолідований за рівнем відповідальності за досягнення стратегічної мети (SBC - цілі) певного напрямку розвитку підприємства.

Залишається відповісти на запитання: « чи є місце ( позиція ) у бюджетній структурі процесно - орієнтованого підприємства трьом традиційним бюджетам: бюджету доходів і витрат ( БДВ ) , бюджету руху грошових коштів

(БРГК) і бюджету балансу ( ББ) ? ». Відповідь є ствердною. Дані бюджети слід віднести до категорії зведених бюджетів підприємства . Як і при традиційному бюджетуванні, вони представляють інформаційну цінність для власників і акціонерів. Крім того, за законодавством України дані цих бюджетів у вигляді встановлених форм бухгалтерської звітності повинні представлятися у відповідні державні фіскальні органи. Агреговані (управлінські) форми подання БДВ , БРГК і ББ є актуальним продуктом ланцюжка створення управлінської інформаційної цінності для верхніх керівників підприємства. Складання цих бюджетів, зокрема, необхідне на початковій фазі бюджетного планування, коли формуються ключові планові показники рентабельності і платоспроможності, визначається планова точка беззбитковості.

**Висновки.** Попроцесне бюджетування є новим етапом у розвитку бюджетування та бюджетного управління в цілому, що дозволяє підвищити гнучкість управління на основі бюджетів і перетворити його в реальний інструмент оперативного управління підприємством. Орієнтація бюджетування на процеси діяльності підприємства дозволяє перейти від управління ресурсами до управління вартістю бізнесу. Для постановки даної моделі бюджетного управління на підприємстві слід провести ряд організаційних змін системи управління, зокрема, трансформувати існуючу функціонально орієнтовану організаційну структуру управління в процесно – орієнтовану. Така структура управління дозволить забезпечити інтеграцію функціональної структури і бізнес - процесної моделі підприємства, а також вибудувати систему бюджетного управління по ланцюжку «один бізнес - процес - один структурний підрозділ - один операційний бюджет – стаття бюджету». Правильно побудована система попроцесного бюджетування на підприємстві дозволить підвищити якість управлінських рішень та рівень оперативного управління діяльністю.

### Список використаних джерел

1. Бримсон Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Джеймс Бримсон, Джон Антос. — М.: Вершина, 2007. - 336 с.

2. Зозуля В. Activity-Based Budgeting: видать легко, трудно предвидеть [Електронний ресурс]./ В. Зозуля. — Режим доступу: [www.management.com.ua](http://www.management.com.ua).
3. Щиборщ К.В. Бюджетное планирование деятельности промышленного предприятия [Електронний ресурс]. / К.В. Щиборщ //Аудит и финансовый анализ. - 2001. - №4. — Режим доступу: <http://www.cfin.ru/press/afa/2001-4/01.shtml>
4. Обзор компании «Инталев»: Подготовка процессно-ориентированного бюджета. [Електронний ресурс].— Режим доступу: [www.intalev.ru](http://www.intalev.ru).
5. Савчук А. Опыт построения системы бюджетирования на примере ОАО «Жидачевский целлюлозно-бумажный комбинат» / А. Савчук //Современный капитал.- 2003. - № 6-7.- С. 44-47.
6. Тупкало В.Н. Реструктуризация предприятий: процессный подход. /В.Н. Тупкало // Корпоративные системы.-2004.-№2. - С. 15 - 19.
7. Тупкало В.Н. Реструктуризация предприятий на основе процессного подхода к управлению /В.Н. Тупкало // Бизнес-образование в Украине.-2005.-№8. - С. 34- 36.
8. Тупкало В.Н. Мова моделювання бізнес-процесів ММТ (ЯМТ) /В.Н. Тупкало // Світ якості України. -2005. - №6 - 7. - С. 50 - 56.
9. Тупкало В.Н. Бизнес -моделирование: от теории к практике /В.Н. Тупкало // Світ якості України. -2005. - №4. - С. 22 - 24.
10. Тупкало В.Н. Бизнес -моделирование: от теории к практике /В.Н. Тупкало // Бизнес-образование в Украине.-2005.-№7. - С. 20 - 36.
11. Тупкало В.Н., Тупкало С.В. Процессный подход к управлению: от деклараций стандарта ISO 9001:2000 к методологическим основам теории процессного управления /В.Н. Тупкало //Системи управління, навігації та зв'язку. - 2007. - Вип. 4. -С. 114 - 118.
12. Тупкало С.В. Методика синтеза системы сбалансированных показателей оценки достижимости бизнес – целей управления предприятием /С.В. Тупкало, В.Н. Тупкало // Системи управління, навігації та зв'язку. - 2008. - Вип.1(5). - С.109 - 114.
13. Репин В.В. Куда делся руководитель? или проблемы описания бизнес-процессов в виде потоков работ (IDEF3, ARIS eEPC) [Электронный ресурс]. / В.В. Репин— Режим доступу: [www.finexpert.ru](http://www.finexpert.ru).
14. Портер М. Конкуренция. / Майкл Портер— М, 2000. – 308 с.
15. Друкер П. Практика менеджмента. / П. Друкер. - М, 2007. - 400с.