

УДК 336.143

Н.Н. Филимонова¹

N.N. Filimonova

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ЭФФЕКТИВНАЯ СИСТЕМА ДЕЦЕНТРАЛИЗОВАННОГО УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

BUDGETING AS AN EFFECTIVE SYSTEM OF DECENTRALIZED ENTERPRIZE MANAGEMENT

В статье рассматривается бюджетирование как эффективная система децентрализованного управления предприятием. Бюджетирование выступает средством согласования деятельности структурных единиц предприятия и мощным современным инструментом развития бизнеса.

Ключевые слова: бюджетирование, управление, эффективность, контроль, регулирование.

In this article we are going to look at budget as a strong system of decentralilazed tool to rule a company. Budgeting is an instrument for coordination of activity between enterprise's local structural unints, and at the same time, it is a vigorous modern way to do business.

Keywords: budgeting, management, efficiency, control, regulation.

Управление компанией со сложной разветвленной организационной структурой невозможно без правильно выстроенной системы экономической и финансовой информации. В подобной системе должны быть логически увязаны все составные части деятельности предприятия, оптимально соотнесены показатели затрат и доходов, запланированы конечные финансовые результаты деловой активности хозяйствующего субъекта [1].

Для того чтобы разработать эффективную систему управленческого учета, необходимо правильно определить его основные объекты. Так, на начальном этапе выделяются наиболее важные направления деятельности предприятия,

¹ Кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов и банковского дела НОУ ВПО «Российский новый университет».

а также функциональные подразделения, на которые возлагается ответственность за осуществление основных процессов, формирующих деятельность хозяйствующего субъекта. Именно на них ложится ответственность за ключевые показатели работы предприятия.

Децентрализация внутрифирменного управления реализуется в рамках управленческого учета через выделение центров ответственности и построение финансовой структуры предприятия. Одним из главных принципов системы учета по центрам ответственности – это делегирование полномочий от вышестоящих уровней управления нижестоящим с одновременным наличием общего контроля за всеми показателями деятельности со стороны высшего руководства.

Целесообразность и эффективность децентрализованного управления впервые наглядно

была продемонстрирована Альфредом П. Слоуном, который в 20-х гг. XX века построил систему управления компанией, основанную на делегировании полномочий и ответственности менеджеров. Альфред П. Слоун возглавил корпорацию «Дженерал Моторс» в самый тяжелый для нее момент – момент управленческого кризиса на фоне грозящего ей банкротства. Он начал свою работу с изучения и последующего преобразования организационной структуры корпорации. Именно Слоун первым построил такую систему управления, при которой руководители структурных подразделений получили право принимать самостоятельные решения в целях реализации возложенных на них задач. Менеджеры стали не только звеньями управленческой цепочки, но и самостоятельными центрами ответственности за результаты деятельности. Гибкая децентрализация наряду с высокой скоординированностью действий всех структурных элементов дала возможность не только поправить дела корпорации, но и завоевать значительную долю автомобильного рынка США.

Внедрению учета и управления по центрам ответственности должны предшествовать четкое разделение прав и обязанностей между всеми звеньями управленческой цепочки, делегирование полномочий каждому уровню менеджмента. Вместе с тем, ответственность руководителей центров должна быть логически оправдана с точки зрения возможности их влияния на результаты деятельности возглавляемых ими структурных подразделений.

В качестве центров ответственности могут выступать:

- а) отдельно взятые подразделения предприятий;
- б) несколько подразделений, объединенных в единый центр ответственности по принципу выполнения ими одной функции, либо связанных одной технологической цепочкой, либо выполняющих взаимосвязанные работы;
- в) части одного подразделения, выделенные в самостоятельные центры ответственности в связи с разделением внутри него функций и ответственности.

Учет затрат и доходов по центрам ответственности представляет собой целостную систему контроля и регулирования деятельности предприятия, предполагающую прямую и обратную связь. Прямая связь реализуется через составление планов деятельности, выраженных в бюджетах и сметах, составленных для центров ответственности, которые являются главным ориентиром для оперативного управления

предприятием. Обратная связь осуществляется путем сопоставления фактически достигнутых результатов с запланированными, их анализом и принятием управленческих решений в целях корректирующего воздействия и обеспечения желаемых результатов в будущем. Своевременность и оперативность обратной связи обеспечиваются тщательной разработкой системы документов и документооборота, а также широким использованием автоматизированных систем учета.

Поскольку, по общему признанию, бюджетирование является главным инструментом контроля и стимулирования деятельности центров ответственности, особое значение при построении финансовой структуры предприятия придается выделению контролируемых статей как затрат, так и доходов. То есть, тех статей, на величину которых менеджер центра ответственности сможет оказать реальное влияние и которые сможет контролировать. Контролируемые руководителями центров ответственности статьи бюджетов есть не что иное, как непосредственное отражение ключевых показателей эффективности, закрепленных за тем или иным центром. При их выделении руководствуются следующими требованиями:

- 1) каждый показатель получают в результате распределения задач между звеньями хозяйствующего субъекта и делегирования полномочий от вышестоящих звеньев управленческой цепочки к нижестоящим;
- 2) выделенные в качестве ключевых статьи доходов и расходов предприятия должны быть существенными по уровню, то есть иметь серьезное значение с точки зрения получения конечного финансового результата деятельности (именно это будет определять экономическую целесообразность выделения конкретного центра);
- 3) вменяться в ответственность руководителей центров могут только те показатели, на уровень которых они могут оказать свое управленческое воздействие.

Можно выделить следующие функции бюджетирования:

- планирование операций, обеспечивающих достижение целей предприятия;
- детализация и координирование различных видов деятельности в функциональных подразделениях предприятия;
- оценка предстоящих затрат по периодам;
- выявление всех финансовых потоков и обеспечение возможности их контроля;
- стимулирование руководителей всех ран-

гов к достижению целей своих центров ответственности;

- контроль текущей деятельности и обеспечение плановой дисциплины;
- формирование базы для расчетов эффективности деятельности предприятия;
- основа для оценки выполнения планов центрами ответственности и их руководителями;
- средство обучения менеджеров.

При разработке и исполнении бюджетов необходимо учитывать определенные правила. Так, бюджетирование как составная часть оперативного (краткосрочного) планирования должно согласовываться со стратегическими, маркетинговыми и иными целями предприятия. Именно поэтому не существует двух абсолютно идентичных систем бюджетного планирования. На каждом предприятии формируется свой подход к построению и использованию бюджетов. Система бюджетирования должна также учитывать специфику как предприятия, так и отрасли. Кроме того, необходимым условием его применения является использование информационных технологий. Бюджетное планирование базируется на следующих обязательных принципах: единства, непрерывности, гибкости и точности.

Принцип единства означает, что бюджетирование деятельности предприятия должно носить системный характер, и все подразделения – центры ответственности, – участвующие в процессе составления бюджетов, должны быть устремлены к достижению единой цели – созданию генерального плана организации, контролю его выполнения и коррекции последующих планов по результатам контроля, а также анализу выполнения плана. Несмотря на то что в крупных компаниях наиболее целесообразным является формирование нескольких уровней бюджетного планирования, каждый их частных бюджетов подразделений должен являться частью плана более высокого звена и хозяйствующего субъекта в целом.

Принцип непрерывности заключается в том, что процессы корректировки и контроля за исполнением бюджетов должны происходить постоянно. По мере изменений фактических условий хозяйствования, а также возможностей организации в бюджеты вносятся необходимые поправки и уточнения.

С принципом непрерывности тесно связан принцип гибкости, предполагающий способность бюджетов изменять свою направленность в связи с возникновением новых обстоятельств. В этих целях бюджеты должны быть составлены таким образом, чтобы содержать определенные

резервы планирования, так называемые надбавки безопасности. В то же время, придание гибкости бюджетам имеет свои ограничения: если предусмотренные резервы окажутся слишком большими, бюджетирование потеряет смысл.

Принцип точности означает, что составляемые бюджеты должны, насколько это возможно, точно конкретизировать и детализировать оперативные планы деятельности предприятия.

Бюджетирование приобретает наибольшее значение в условиях финансовой стабильности деятельности предприятия [2]. Если же условия функционирования организации быстро меняются, то, как правило, используют метод непрерывного составления бюджетов (скользящее бюджетирование).

Временной период бюджетирования зависит от целей планирования, то есть от того, в течение какого периода предполагается достижение того или иного факта финансово-хозяйственной деятельности организации. Стандартным периодом бюджетирования, если речь не идет о каком-либо новом стратегическом проекте, является календарный год с делением по кварталам, месяцам, а иногда и неделям. Как правило, именно на такой период разрабатываются текущие планы деятельности организации. При этом бюджеты могут составляться в жестких цифрах на весь год, но могут и пересматриваться в течение периода с появлением новой информации. Наиболее эффективным является подход, при котором показатели бюджетов ежемесячно корректируются по мере получения новой информации.

По содержанию бюджет представляет собой финансовый документ установленного организацией формата, содержащий определенные статьи и плановые показатели за определенный временной период. Структуру бюджетов, содержание конкретных бюджетных статей, согласованность бюджетов между собой, их функции определяет управленческий аппарат организации исходя из реальных задач, стоящих перед организацией, специфики деятельности и других факторов [4].

Бюджетное планирование должно носить последовательный характер. При этом последовательность составления бюджетов, как правило, связана с организационной структурой предприятия и ее типом. Так, в компаниях с функциональной структурой управления использование ресурсов планируется в привязке к функциональным подразделениям и линиям руководящей ответственности. При продуктовой структуре управления основные бюджеты формируются по центрам ответственности, отвечающим за весь цикл создания и продвижения отдельных

продуктов компании. В компаниях с проектной структурой управления бюджеты привязаны к проектам, осуществляемым в рассматриваемый период. Возможно также сочетание всех трех подходов. Так или иначе, но в процессах составления бюджетов и расчете плановых показателей принимают участие менеджеры всей управленческой цепочки компании. Непосредственная вовлеченность менеджеров структурных подразделений в разработку бюджетов повышает степень их ответственности за достижение запланированных показателей в будущем. [3]

На практике наиболее распространенным является использование функционального подхода в формировании бюджетов. Так, составление бюджетов, как правило, начинается с центра дохода, в качестве которого выступает отдел сбыта. Следовательно, в первую очередь планируются объемы реализации продукции – доходная часть бюджета компании. Бюджет продаж является основой составления всех остальных операционных бюджетов и одновременно – источником информации о будущих поступлениях денежных средств в виде выручки. Он отражает план сбыта по каждому виду выпускаемой предприятием продукции как в натуральном выражении, так и в стоимостном – на основе планируемых цен. Кроме того, в нем возможна группировка по товарным группам, видам деятельности и секторам рынка. При разработке бюджета продаж учитываются прогнозируемые объемы реализации с учетом возможного изменения ситуации на рынке в части колебаний спроса на отдельные виды продукции и услуги, а также темпы инфляции и другие макроэкономические факторы, оказывающие влияние на данную сферу сбыта. В случаях когда предприятие производит тысячный ассортимент продукции, слишком высокий уровень детализации планов производства и продаж может оказаться экономически нецелесообразным. В подобной ситуации допустимо планирование в разрезе товарных групп или продуктовых линий.

Помимо выручки от реализации доходная часть бюджета может включать в себя поступления дебиторской задолженности за предыдущие отчетные периоды, а также прочие доходы.

После расчета доходной части составляется расходная часть бюджета. Она является производной от доходной и включает в себя бюджеты, детализирующие издержки компании, необходимые для обеспечения запланированного уровня доходов. Начинается построение расходной части бюджета с планирования объемов производства и потребности в различных ресурсах. Так,

при разработке бюджета производства определяется, какой объем производства продукции должен быть достигнут для того, чтобы обеспечить необходимый (запланированный) объем продаж, исходя из уже существующих запасов готовой продукции. По своей сути он представляет собой производственную программу предприятия в разрезе выпускаемой им номенклатуры продуктов. Узким местом при составлении бюджета производства является правильный расчет объемов запасов производственной продукции. Уровень запасов внутри отчетного периода может колебаться и зависит от таких факторов, как сезонность продаж, скачки спроса на продукцию, количество работников, находящихся в отпуске, и прочее. Объем производства на планируемый период рассчитывается как объем продаж минус запасы продукции на начало периода плюс запас на конец периода.

Если производственный цикл предприятия происходит в нескольких структурных предприятиях, то свой бюджет производства должен быть составлен для каждого из них, поскольку все они будут выступать в качестве центров производственных затрат. Затраты на производство для производственных центров ответственности определяются на основе информации о существующих ценах на материалы, полуфабрикаты и комплектующие, тарифов на коммунальные услуги, тарифных ставок оплаты труда и пр. В первую очередь разрабатываются бюджеты прямых переменных затрат, при этом планирование происходит от натуральных показателей к стоимостным: бюджет потребности в материалах ложится в основу составления бюджета прямых затрат на материалы, а бюджет рабочего времени используется для составления бюджета прямых затрат на труд. При этом важно, чтобы до начала бюджетного планирования в компании были разработаны нормативы на потребление переменных, то есть зависящих от объемов производства, ресурсов. В расчетах следует также учесть возможные изменения во внешней среде, связанные с инфляционными процессами, динамикой рынка и др.

Наиболее серьезные трудности возникают при разработке бюджетов косвенных затрат. В отличие от прямых затрат, носящих преимущественно переменный характер, что позволяет рассчитывать их величину, отталкиваясь от предполагаемых объемов деятельности, косвенные расходы зачастую не имеют непосредственной связи с деловой активностью предприятия, либо эту связь довольно сложно проследить. Именно это определяет тот факт, что косвенные расходы

в основной массе сложно привязать к бюджету конкретного центра ответственности. Руководители центров отвечают лишь за переменную часть косвенных расходов, которая поддается контролю и регулированию с их стороны.

Анализ действующей практики бюджетирования показывает, что величина косвенных затрат часто планируется на основе информации о подобных расходах в предшествующие периоды. Но подобный подход не только не обеспечивает эффективности использования ресурсов предприятия [6], но и не создает необходимой мотивации для руководителей и сотрудников центров ответственности.

Каким же образом правильно запланировать расходы, не имеющие прямой связи с производством продукции?

Первое, что следует сделать, это проанализировать их состав и характер, а также взаимосвязь с теми или иными бизнес-процессами.

Часть расходов предприятия служит для обеспечения ее деятельности в целом. Данные расходы условно называют «обеспечивающими». По связи с объемами деятельности такие расходы можно отнести к постоянным или условно-постоянным. Как правило, их величина зависит от масштабов организации и запланированных на будущий период мероприятий. Их можно разделить на производственные и непроизводственные. В частности, к последним можно отнести: расходы на содержание административно-управленческого аппарата, расходы на услуги связи, представительские и командировочные расходы и пр.

Косвенные производственные расходы следует прежде всего разделить на зависящие от объемов деятельности и не имеющие связи с масштабами производства.

Так, например, амортизацию производственного оборудования, отчисления на капитальный ремонт, расходы на уборку и охрану производственных помещений, а также ряд других следует учитывать отдельно от тех затрат, по которым можно будет установить причинно-следственные связи с производимыми компанией продуктами.

Первые можно охарактеризовать как расходы отчетного периода, их уровень следует планировать исходя из текущих расчетов и тарифов, с учетом возможного увеличения производственных мощностей и найма дополнительного персонала. Остальные производственные накладные расходы следует распределить между бизнес-процессами предприятия, выделив по каждому из них соответствующий драйвер затрат.

В числе прочих расходов планируются проценты по кредитам, выплата штрафных санкций, расходы по различным операциям, не связанным с обычной деятельностью предприятия. Помимо текущих издержек в расходной части бюджета предприятия отражаются планируемые капитальные вложения и расходы на НИОКР. Уровень этих расходов напрямую зависит от запланированных мероприятий и потребности предприятия в новом оборудовании [4].

На заключительном этапе доходные и расходные статьи всех функциональных бюджетов консолидируются и формируются итоговые бюджеты предприятия. При этом производится расчет итоговых финансовых результатов деятельности. После утверждения годового бюджета рассчитываются ежемесячные планы доходов и расходов, служащие для текущего контроля за исполнением бюджетных показателей. Итоговые бюджеты предприятия, составленные с использованием электронных таблиц, могут служить источником информации для принятия решений, связанных с изменениями объемов производства и продаж, дополнительными затратами на капиталовложения, логистику, рекламу и пр.

При этом бюджеты подразделений являются прямым отражением объемов полномочий и ответственности их руководителей. В то же время они позволяют проанализировать эффективность работы каждого звена организационной структуры.

Таким образом, бюджетирование выступает средством, с одной стороны, согласования деятельности структурных единиц предприятия, с другой – мощным современным инструментом развития бизнеса [5]. Успешное бюджетирование возможно лишь в том случае, если менеджмент предприятия ясно и определенно представляет себе цели, которые должны быть достигнуты в планируемом периоде, принимает непосредственное участие в сборе и обработке экономической информации, выполняя все правила и процедуры, предусмотренные бюджетными процессами.

Литература

1. Бланк И.А. Управление финансовыми ресурсами. – М. : Омега-Л, ООО «Эльга», 2011. – 768 с. – Серия «Библиотека финансового менеджера».
2. Управление финансами. Финансы предприятий / под ред. А.А. Володина. – М., 2011. – 510 с.

3. Волков А. Искусство финансирования бизнеса: выбор оптимальных схем. – М., 2006. – 328 с.

4. Гладкий А. Экономический анализ : учебник для вузов. – М., 2012. – 77 с.

5. Центр управления финансами. – [http://](http://center-yf.ru/data/economy/Finansovaya-sistema.php)

center-yf.ru/data/economy/Finansovaya-sistema.php

6. Филимонова Н.Н. Инструменты управления финансовыми ресурсами. Вопросы образования и науки: теоретический и методический аспекты. – Тамбов, 2014. – 167 с.