

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЯ

© 2013 В.И. Осипов, В.А. Науменко*

Ключевые слова: бюджетирование, управление, роль бюджета, деятельность предприятия, планирование, контроль.

Рассматривается понятие “бюджет”, определяется роль бюджетирования в управлении деятельностью предприятия, дается характеристика отдельных видов бюджетов и устанавливается порядок их использования в процессе управления.

Устойчивая работа предприятия и его дальнейшее процветание в условиях рыночной экономики возможны лишь при наличии в нем развитой системы внутрифирменного планирования. Она позволяет предвидеть изменения конъюнктуры рынка, установить оптимальный объем производства и потребления ресурсов, определить предполагаемую к получению сумму прибыли. Благодаря такому подходу к управлению деятельностью хозяйствующего субъекта представляется возможным успешно преодолевать любые барьеры в конкурентной борьбе за удержание и расширение рынка товаров, на производстве которых специализируется данное предприятие.

В экономически развитых странах система внутрифирменного планирования получила название “бюджетирование”. По мнению зарубежных экономистов, посредством бюджетирования осуществляется количественное формирование планов и производится контроль их выполнения с целью обеспечения эффективного управления ресурсами хозяйствующего субъекта.

Бюджетирование тесным образом связано с понятием “бюджет”. В дореформенный период бюджетный процесс в нашей стране связывался исключительно с разработкой государственного бюджета. В данной связи в отечественной литературе составление бюджета отождествляется, зачастую, с разработкой финансово-экономической политики государства. Однако, как показывает опыт экономически развитых стран мира, бюджет может разрабатываться как на макро-, так и на микроуровне, т.е. в пределах отдельно взятого предприятия.

В процессе бюджетирования формируются различного рода бюджеты. Для их систематизации, обоснования необходимости дальнейшего изучения рассматриваемой категории и совершенствования бюджетного процесса следует уточнить состав бюджетов, формируемых в коммерческой организации, и определить роль каждого из них в системе управления.

По мнению Дж. Бримсона¹, бюджет представляет собой количественное выражение плановых показателей предприятия на определенный период. При этом под количественным выражением плана понимается определенный набор цифр, задающих хозяйствующему субъекту конкретные параметры производственно-хозяйственной деятельности. Кроме бюджетных цифровых показателей, план включает в себя перечень мероприятий по их достижению. Все цифровые показатели и мероприятия, направленные на их реализацию, группируются по определенным направлениям. Правильный выбор этих направлений и продолжительности бюджетного периода - одна из важных предпосылок создания эффективной системы бюджетирования.

Планирование деятельности предприятия в экономически развитых странах принято осуществлять по следующим направлениям:

- ◆ использование капитальных, материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- ◆ доходы и расходы;
- ◆ формирование источников финансирования текущей и инвестиционной деятельности;
- ◆ движение денежных средств;
- ◆ инвестиции (реальные и финансовые).

* Осипов Владимир Иванович, доктор экономических наук, профессор. E-mail: vios.ds@mail.ru; Науменко Виталий Александрович, магистрант. E-mail: Naumenkov_2004@mail.ru. - Самарский государственный экономический университет.

По мере развития системы бюджетирования в нашей стране и возрастания его роли в управлении предприятием данная категория стала все более приобретать смысловое наполнение и практическое значение. Однако под бюджетом зачастую понимают любой документ, отражающий какой-либо аспект деятельности предприятия. Представляется, что такого рода определения выражают чрезмерно узкое понимание рассматриваемого понятия. Несколько общими представляются также определения понятия “бюджет”, содержащиеся в изданиях “Энциклопедия предпринимателя” и “Энциклопедия финансового менеджмента”. В первом из них приводится следующая формулировка: “Бюджет - денежное выражение сбалансированной сметы доходов и расходов на определенный период”; а во втором такая: “Бюджет - оценка соотношения будущих доходов и расходов в течение определенного периода времени”². Очевидно, что все эти определения нацеливают управление лишь на конечный результат деятельности предприятия.

Бюджет имеет гораздо большее содержание. Поэтому он выполняет более широкие функции в управлении предприятием. посредством бюджета намечаются основные направления деятельности предприятия и устанавливаются условия их осуществления, оцениваются фактические результаты его реализации. Основной идеей, заложенной в систему бюджетирования, является сочетание стратегического и оперативного управления, осуществляемых, соответственно, на уровне предприятия и его структурных подразделений.

В связи с вышеизложенным считаем, что бюджет - финансовый документ, определяющий ход событий в деятельности предприятия и его структурных подразделений, которые должны свершиться в будущем.

Приведенная формулировка понятия “бюджет” ориентирует менеджеров на целенаправленную оценку и регулирование процесса выполнения бюджета. Она повышает их ответственность за результаты своего труда. Это означает, что оплату труда управленческого персонала предприятия следует ставить в зависимость от выполнения параметров деятельности предприятия и его структурных подразделений, содержащихся в бюд-

жете. Если хозяйствующий субъект не выполняет заданные бюджетом условия, экономическим службам необходимо проанализировать причины несоответствия. посредством бюджетирования система управления настраивается на конкретную командно-регулирующую работу. Поэтому представляется, что наиболее корректно бюджетирование следует охарактеризовать как процесс составления и исполнения бюджета. Таким образом, бюджетирование дает возможность получить и комплексно проанализировать сложившуюся на предприятии и за его пределами ситуацию, определить конкурентоспособность хозяйствующего субъекта, оценить риски, качество работы и профессионализм сотрудников.

Если рассматривать бюджетирование в качестве самостоятельного элемента управления, следует конкретно определить, какой именно бюджет используется в процессе его осуществления.

В экономической литературе в настоящее время приводится достаточно большое количество видов бюджетов, имеющих четко выраженное назначение и содержание, посредством которых параметрируются различные стороны деятельности предприятия и его структурных подразделений. Наиболее часто бюджеты классифицируют по следующим признакам.

По степени обобщения информации выделяют главные и частные бюджеты. Главный бюджет зачастую называют генеральным (основным)³. В ходе дальнейшей детализации данного бюджета формируют операционный и финансовый бюджеты. Операционный бюджет начинается с разработки бюджета продаж и заканчивается составлением бюджета прибылей и убытков. Финансовый бюджет включает в себя бюджеты капитала, движения денежных средств, проект баланса, проект бюджета денежного потока. Однако, по мнению О.М. Горелик, операционный и финансовый бюджеты имеют несколько иной состав. По ее словам, операционный бюджет начинается с бюджета продаж и завершается бюджетом капитальных вложений. К финансовому бюджету она относит бюджеты прибылей и убытков, движения денежных средств, прогнозный баланс⁴. Считаем, что первый из рассмотренных подходов к

составлению главного бюджета является более правильным, поскольку позволяет максимально четко обособить в управлении предприятием его операционную, инвестиционную и финансовую деятельность. Кроме того, перенос бюджета прибылей и убытков в финансовый бюджет существенно снизит эффективность управления текущей работой хозяйствующего субъекта.

В зависимости от периодичности составления бюджеты подразделяются на краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные. Краткосрочный бюджет формируется на непродолжительный период времени. С его помощью осуществляется подробное и детальное планирование деятельности предприятия сроком до 1 года. Среднесрочный бюджет охватывает плановый период в 2-3 года. Данный бюджет направлен на контроль и регулирование как операционной, так и инвестиционной деятельности. Долгосрочный бюджет составляется на временной период от 3 лет и более. Он строится на различного рода прогнозах и расчетах, направленных на поиск путей дальнейшего развития предприятия в будущем. Его обычно детализируют с помощью краткосрочных бюджетов.

Продолжительность периода составления бюджета зависит от характера и сферы бизнеса, информационных запросов менеджеров и других внутренних и внешних факторов. Однако, в любом случае, руководителям хозяйствующего субъекта следует иметь в виду, что по мере роста временного интервала, охватываемого бюджетом, его надежность снижается.

Важную характеристику бюджетов позволяет получить признак “способ планирования”. По данному классификационному признаку выделяют дискретные и скользящие бюджеты. Первый из указанных бюджетов изначально разрабатывается на плановый год с разбивкой по кварталам, которые, в свою очередь, разбиваются по месяцам. При составлении скользящего бюджета предварительно разрабатывается бюджет на первый квартал. В дальнейшем к нему добавляются новые бюджеты на последующие кварталы, скорректированные с учетом меняющихся условий и масштабов деятельности организации⁵.

Бюджеты в управлении предприятием выполняют не только регулируемую, но и

контрольную функцию. С целью ее реализации анализируются статический и гибкий бюджеты, обособляемые в процессе классификации по признаку “механизм использования”. Статический бюджет рассчитан на определенный уровень деловой активности предприятия, т.е. он не предполагает какой-либо корректировки показателей в соответствии с реально достигнутыми результатами. Его показатели соответствуют запланированному при составлении главного бюджета уровню деятельности предприятия. Данный бюджет наиболее часто используется для оценки стабильно работающих производственных подразделений и различного рода отделов, деятельность которых напрямую не влияет на объем выпуска и реализации продукции. К числу недостатков статического бюджета следует отнести в первую очередь его чрезмерно ограниченную гибкость. Он предназначен для анализа лишь фиксированного уровня деловой активности предприятия и не позволяет комплексно оценить влияние отдельных факторов на ее изменение.

В отличие от статического, гибкий бюджет исходит из реальной ситуации, сложившейся в деятельности предприятия. Данный бюджет предполагает пересчет содержащихся в статическом бюджете показателей в соответствии с изменением объема производства и продаж. Гибким бюджетом может предусматриваться несколько альтернативных вариантов деловой активности. При этом для каждого варианта устанавливается определенный уровень затрат, что позволяет тщательно оценить эффективность расхода ресурсов в различных ситуациях. Поэтому указанный бюджет особенно важен в условиях неопределенности и риска. Его можно использовать как на стадии планирования, так и в ходе анализа производственно-хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период. На стадии планирования гибкий бюджет позволяет максимально оптимизировать объем производства и продаж, повысить эффективность расхода ресурсов. В процессе анализа с помощью гибкого бюджета детально выясняется влияние отдельных факторов на полученный предприятием финансовый результат.

Важную роль в управлении предприятием играет классификация бюджетов по видам деятельности. Она обусловлена необхо-

димостью составления операционного, инвестиционного и финансового бюджетов. В разрезе этих же видов деятельности формируется бухгалтерский отчет о движении денежных средств.

В бюджете операционной деятельности в рамках определенного временного периода детализируются показатели, содержащиеся в текущем плане доходов и расходов организации. Инвестиционный бюджет детализирует показатели плана доходов и расходов по инвестиционной деятельности. Финансовый бюджет детально характеризует плановый приход и расход денежных средств по предприятию в текущем периоде.

По видам затрат происходит формирование текущего и капитального бюджетов. Первый из указанных бюджетов включает в себя текущие расходы и доходы, связанные с производством и обращением товаров (услуг) в сфере операционной деятельности. Капитальный бюджет представляет собой форму доведения до исполнителей плана капитальных вложений, предусматривающего осуществление нового строительства, реконструкцию и модернизацию производства, приобретение нового оборудования и нематериальных активов, создание передовых технологий и т.д.

По широте охватываемой номенклатуры затрат выделяют функциональный и комплексный бюджеты. Функциональный бюджет составляется по одной или двум статьям затрат (например, бюджет прямых материальных затрат). Комплексный бюджет охватывает более широкую номенклатуру статей расхода ресурсов. К такого рода бюджетам относятся, в частности, бюджет общепроизводственных расходов, бюджет коммерческих расходов, бюджет административных расходов.

По желанию менеджера рассмотренная классификация бюджетов может быть дополнена либо изменена в соответствии с целями и задачами, которые он ставит перед собой в процессе управления предприятием. В связи с этим система бюджетирования должна быть легко перенастраиваемой применительно к сферам деятельности и запросам руководителей различного уровня управления.

Систему бюджетирования следует строить таким образом, чтобы она обеспечивала четкое соответствие текущих планов и действий по их реализации глобальным целям

создания предприятия. Это означает, что бюджетирование необходимо осуществлять по правилам, способствующим максимизации прибыли. Основной задачей бюджетирования являются прогнозы - прогноз продаж и прогноз наличия необходимых ресурсов. После этого определяется основной бюджетный критерий, который ограничивает деятельность предприятия и влияет на принятие управленческих решений. Такого рода ограничение по отношению к предприятию может быть как внешним (емкость рынка, платежеспособный спрос, экономическая политика государства), так и внутренним (производственная мощность, наличие материальных и трудовых ресурсов, квалификация персонала). В случае существования возможности устранения этих ограничений определяются конкретные мероприятия по их ликвидации и рассчитывается сумма затрат, необходимая для их проведения. В дальнейшем проводится работа по формированию отдельных бюджетов по различным уровням управления и сферам деятельности. В результате этого планы предприятия наполняются реальными цифрами и приобретают определенную информативность.

В наглядной форме последовательность разработки отдельных видов бюджетов и их логическая взаимосвязь изображены на рисунке. Он показывает, что функциональные и основные бюджеты охватывают все стороны деятельности предприятия⁶ и являются руководством к действию для всего персонала хозяйствующего субъекта. Выполнение приведенных на рисунке бюджетов обеспечивается менеджерами предприятия.

Бюджеты, сформированные на предприятии, в процессе их выполнения и после завершения планового периода подлежат тщательному контролю. Это является важнейшим условием обеспечения высокой эффективности системы бюджетирования. С этой целью на предприятии должна быть создана система "план-факторного" анализа. В ходе его осуществления информация, содержащаяся в различного рода бюджетах, сопоставляется с фактическими данными, выражающими реальную деятельность предприятия по заданным планом показателям. Кроме того, детально исследуется влияние отдельных факторов на выполнение плана. Сведения о фак-

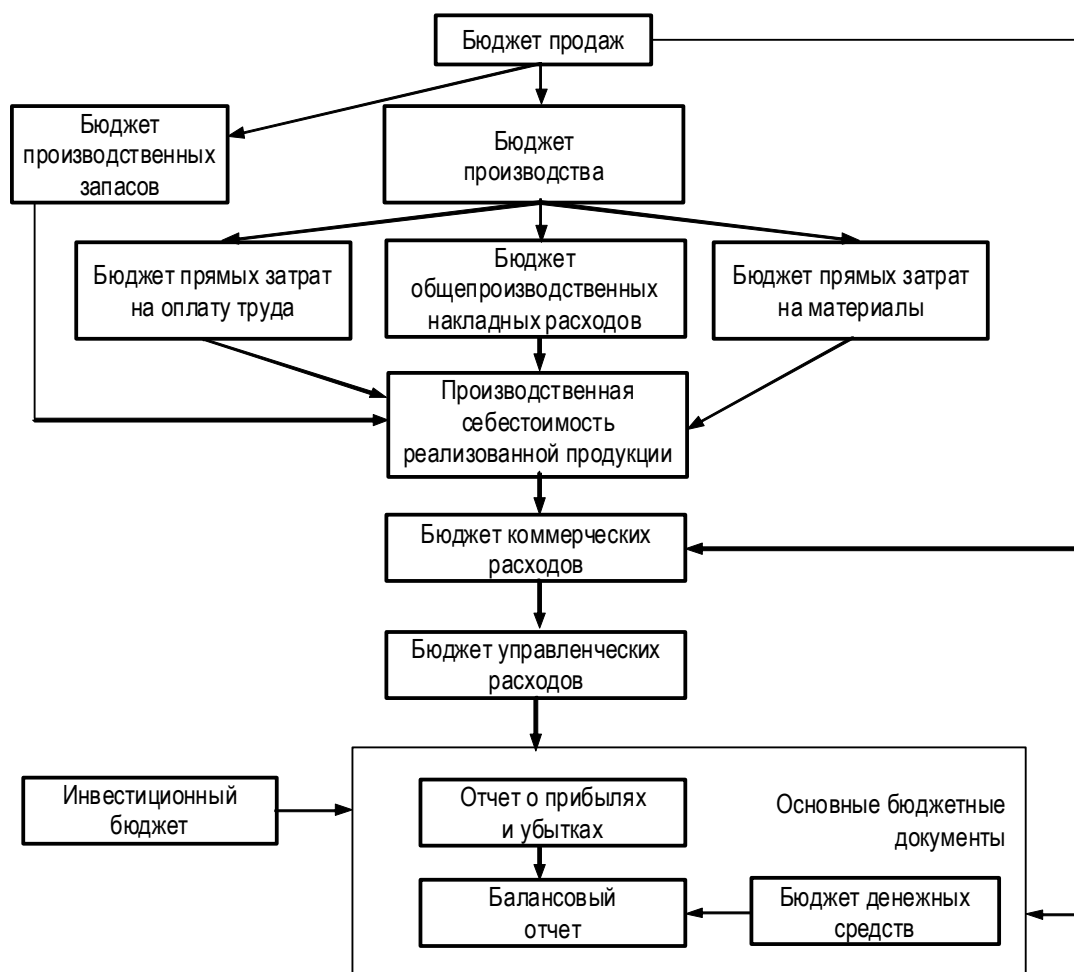


Рис. Информационные и логические связи в процессе формирования бюджетов предприятия

тической работе предприятия формируются в системе бухгалтерского учета. Результаты проведенного контроля выполнения бюджетов используются менеджерами для оценки эффективности управления производством в прошедшем периоде и выработки управленческих решений на будущее. При этом особо важное значение имеет оперативная оценка складывающейся в процессе выполнения бюджетов ситуации. Оперативное реагирование на отклонения от плановых показателей способствует существенному повышению эффективности управления деятельностью хозяйствующего субъекта.

Внедрение системы бюджетирования способствует существенному повышению прозрачности фактов хозяйственной деятельности предприятия. В результате этого финансовые потоки организации становятся для его руководителей более управляемыми. В данной связи появляется возможность:

- ◆ объективно оценивать внутреннюю и внешнюю ситуацию;
- ◆ формировать реальные прогнозы производственно-хозяйственной деятельности;
- ◆ быстро и правильно рассчитывать направление и ход действий при обнаружении отклонений от намеченного плана;
- ◆ определять приоритеты в финансовой политике предприятия на текущий момент и на перспективу;
- ◆ контролировать и эффективно координировать деятельность производственных подразделений и функциональных служб для обеспечения надлежащего выполнения ими своих обязанностей;
- ◆ оперативно отслеживать неблагоприятные явления, вызывающие отрицательные отклонения от плана, и принимать своевременные меры по их устранению.

Все вышеизложенное означает, что бюджетирование выступает не только в качестве

метода финансово-экономического и административного управления предприятием, но и является критерием оценки качества работы руководителей хозяйствующего субъекта⁷.

¹ *Бримсон Дж., Антос Дж.* Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании. М., 2007.

² *Воронченко Т.В.* Методика составления генерального бюджета предприятия // Бухгалтерский учет в строительных организациях. 2011. □ 7. С. 51-56.

³ *Карпов А.Е.* 100% практического бюджетирования. Кн. 1: Бюджетирование как инструмент управления. М., 2007.

⁴ *Горелик О.М., Парамонова Л.А., Низамова Э.Ш.* Управленческий учет и анализ : учеб. пособие. М., 2007.

⁵ *Грязнова И.Ю.* Виды бюджетов и подходы к их классификации // Вектор науки Тольяттин. гос. ун-та. Тольятти, 2011. □ 3. С. 163-169.

⁶ *Булатова И.С.* Бюджетирование как инструмент организационно-финансового управления хозяйствующим субъектом // Экономика: теория и практика. 2006. □ 3. С. 51-58.

⁷ См. также: *Бажуткина Л.П.* Диверсификация промышленных предприятий региона в условиях глобализации // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2012. □ 12 (98). С. 12-15.

Поступила в редакцию 20.12.2012 г.