

ВОПРОСЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ОСНОВЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Целью статьи является уточнение роли бюджетирования в повышении эффективности управления деятельностью государственных промышленных предприятий, в том числе и машиностроительных, за счет совершенствования управления финансами, а также дальнейшее развитие методологических и методических подходов к его внедрению, ранее изложенных в работе [1].

Основы внутрифирменного бюджетирования изложены в переводных с английского изданиях (Д. Шим, Д. Сигел, К. Уорд, Е. Бригхем, Д. Хан), работах российских ученых (В.В. Ковалев, В.Н. Самочкин, А.Д. Шеремет, В.Е. Хруцкий), украинских исследователей (Н.Г. Чумаченко, Т.Г. Бень, И.А. Бланк, В.П. Савчук, С.Ф. Голов).

Углублению и конкретизации постановки проблем бюджетирования на украинских государственных предприятиях посвящены работы М.Д. Билыка, И.В. Зятковского, обобщению практического опыта внедрения – М.В. Тарасюка, мотивационным аспектам внедрения – В.В. Смачило.

Указывая на необходимость разработки методологических и методических основ в этом направлении, М.В. Тарасюк пишет: «Следует отметить, что сегодня, к сожалению, отсутствует единый подход к методологии построения системы бюджетирования» [2, 22], И.В. Зятковский отмечает потребность «...ставить перед отечественными

предприятиями задачи освоения методики формирования бюджета как основного финансового плана предприятия» [3, 79], М.Д. Билык подчеркивает: «Среди проблем постановки бюджетирования выделяют преимущественно организационные и технические, но наиболее важными для эффективного его внедрения являются методические. По нашему мнению, успешная постановка бюджетирования зависит прежде всего от правильной, тщательно и своевременно разработанной методики составления бюджетов» [4, 75].

Постановка проблем бюджетирования в высокоразвитых странах произошла в связи с формированием механизма стратегического управления предприятием, который включает элементы всех предшествующих систем управления и получает все большее распространение в современных экономических условиях. В хозяйственной практике украинских государственных промышленных предприятий механизм стратегического управления находится в стадии формирования. При этом в быстро меняющихся условиях рынка отсутствие четкой стратегии либо замедляет рост предприятия, либо приводит его к банкротству. Необходимость и возможность разработки стратегии развития предприятий продиктована эволюцией уровня знаний высшего руководства и ростом уровня его компетенции [5, 3-10] в цепочке: администрирование и основы

бухгалтерского учета (конец XIX века) – производственный менеджмент (начало XX века) – управление персоналом (конец 30-х годов) – финансовый менеджмент (конец 50-х годов) – основы общего менеджмента (начало 60-х годов) – информационные системы в менеджменте (конец 60-х годов) – маркетинг (начало 70-х годов) – стратегия (начало 80-х годов). Идея стратегического управления представляется как концепция «7 П»: профессиональное командное творчество на основе принципа «3 П – порядочность, патриотизм, профессионализм»; процесс управления как философская категория; процедуры; процессы; планирование как интегрированная система; планирование как эволюционный процесс; подход, ориентированный на рынок. Более расширенно эта идея проявляется в следующем виде:

целенаправленное творчество компетентной и высокомотивированной команды руководителей и сотрудников предприятия на основе реализации на всех уровнях функционирования предприятия принципа ценности человеческих качеств сотрудников («три П»: порядочность, патриотизм, профессионализм);

философия бизнеса и менеджмента (базовые основы устойчивого развития) предприятия исходя из корпоративных ценностей, миссии и образа (видения) предприятия в будущем;

система общефирменного (корпоративного) планирования как эволюция уровня знаний в менеджменте: бюджетирование (с 1900 г.) → долгосрочное планирование (с 1950 г.) → стратегическое планирование (с 1970 г.) → стратегическое управление (с 1990 г.);

динамическая совокупность взаимосвязанных управленческих процессов принятия и реализации решений по

обеспечению конкурентных преимуществ предприятия в долгосрочной перспективе;

система интегрированного внутрифирменного планирования, скоординированная на увязку стратегических, среднесрочных и тактических планов;

маркетинговый подход, т.е. всестороннее развитие отношений с потребителем с целью максимального удовлетворения его потребностей, что позволяет сконцентрироваться на производстве продукции и предоставлении услуг, близких к идеалу;

совокупность процедур: процедура планирования, контроля (порядок действий, состав команды, график и содержание совещаний, система отчетности).

На стратегическое управление большое влияние оказывает стратегический управленческий учет, призванный быть системой обоснования управленческих решений, т.е. обеспечивать руководство всей необходимой информацией для управления и контроля за развитием компании в интересах ее владельцев и других партнерских групп, влияющих на стратегию бизнеса. Однако управленческий учет не следует смешивать с другими функциями финансового управления, а именно финансовым учетом и управлением финансами. Финансовому управлению присущи три функции [6, 7]:

финансовый учет (отражение поступлений и расходов компании во внешней финансовой отчетности);

управление финансами (привлечение необходимого капитала на наиболее приемлемых условиях);

управленческий учет (содействие в выработке и принятии финансовых управленческих решений).

Отличие управленческого от финансового учета состоит в том, что

финансовый учет занимается отражением уже произведенных хозяйственных операций, а управленческий – разработкой бизнес-стратегий различных организационных уровней (общекорпоративной стратегии и взаимосвязанных стратегий ее структурных подразделений) применительно к конкретным внутренним и внешним обстоятельствам, а также механизмов реализации этих стратегий. В условиях постоянно меняющейся внешней среды возникает необходимость корректировки стратегий и в связи с этим изменения некоторых целей и задач в соответствии с имеющимися возможностями.

На выбор и реализацию бизнес-стратегии руководством компании оказывают воздействие распределение сил и степень влияния различных партнерских групп, интересы которых затрагивает данный бизнес. К ним относятся [6, 8]:

правительство (налоговые администрации, министерства);

общество (общественность в целом, местное население, экологические организации);

поставщики (поставщики сырья, материалов, комплектующих изделий);

потребители (клиенты, конечные потребители, группы потребителей);

заимодавцы (банки, инвестиционные организации, частные лица);

акционеры (инвестиционные организации, члены семей, отдельные руководители, потенциальные инвесторы);

руководители (наблюдательный совет, высшее руководство, прочие руководители);

персонал (отдельные лица, профсоюзы, ассоциации работников, пенсионеры);

серьезные конкуренты.

Интересы наемных работников отличаются от интересов руководства. Руководство компании является лишь одной из партнерских групп, имеющих несовместимые цели участия в данном бизнесе и навязывающие фирме противоречащие друг другу стратегии. Однако акционеры делегировали управляющим права оперативного управления. Поэтому высшие руководители, директора компании обязаны учитывать интересы акционеров и других партнерских групп и действовать в интересах своих доверителей, или так называемых принципалов, при разработке стратегии, а также в ходе ее реализации и корректировки.

Из-за несоответствия целей и задач высшего руководства компании (наблюдательного совета) целям и задачам непосредственных руководителей отделов и функциональных подразделений возникает необходимость согласования целей. Согласование целей в крупной многоуровневой компании предполагает четкое определение ключевых целей каждого уровня управления. Поэтому важной задачей является выбор специальных для каждого уровня управления показателей эффективности управления, которые бы согласовывались с общей бизнес-стратегией.

Ужесточение конкуренции коренным образом изменяет характер управленческой деятельности. В этих условиях требуется принимать решения чаще и быстрее. Это обуславливает необходимость в повышении качества информации. Дополнительными требованиями к информации для каждого конкретного решения являются:

большая конкретизация, своевременность, селективность, точность, хранение и извлечение по первому требованию. При этом очень

«важно, чтобы нужная информация предоставлялась нужным людям в нужное время» [6, 15]. Для этого необходимо:

определение «нужных людей» для каждого уровня организации;

определение «нужной информации» прогнозного, учетного и аналитического характера по мониторингу и контролю для каждого уровня организации;

определение «нужного времени» для анализа предоставляемой «нужной информации» и определение момента принятия решения «нужными людьми».

Переход от традиционной системы производственного планирования к бизнес-планированию с ориентацией на маркетинг и с прогнозированием состояния рынка связан с новой системой финансового планирования на промышленных предприятиях. Большинство финансовых проблем наших предприятий, в том числе и проблема неплатежей, возникают от недостаточного умения управлять финансами из-за отсутствия четкой информации и контроля за движением финансовых потоков. В настоящее время, по мнению специалистов, «...90% финансовых проблем на наших предприятиях связаны с редкостной неграмотностью высшего руководства в вопросах управления финансами» [7, 7], потому что высшее руководство «не обладает необходимым комплексом стратегических знаний и навыков, качеством мышления. Поэтому нам необходимо ...менять ... мышление для того, чтобы выйти на другой методологический уровень в управлении» [5, 10].

Известно, что в Украине функционируют различные виды государственных предприятий (казенные предприятия; государственные предприятия; государственные корпорации (акционерные компании); акционерные компании с

государственной долей владения свыше 50%, но менее 75%; акционерные компании с государственной долей владения свыше 25%, но менее 50%; акционерные компании с государственной долей владения менее 25%; государственные холдинговые компании). Поэтому имеются особенности в обосновании финансового планирования для различных видов государственных предприятий, которые сформированы в зависимости от доли государственной формы собственности.

Внедрение контроля за финансами путем утверждения финансовых планов и разработка системы мониторинга за их выполнением являются одним из путей повышения эффективности функционирования государственных промышленных предприятий. В условиях перехода от административного к рыночному типу экономической системы финансовый план является основой работы промышленного предприятия. Финансовый план государственного предприятия, в том числе и промышленного, осуществляющего производственную деятельность, состоит из пяти разделов:

источники формирования и поступления средств;
прирост активов предприятия;
возвращение привлеченных средств;
затраты, связанные с внесением обязательных платежей в бюджет и государственные целевые фонды;
покрытие убытков прошлых периодов.

Практика показывает, что большое внимание обращается на такие подразделы финансового плана, как:

основные допущения и нормативы для финансово-экономических расчетов (в том числе платежи по налогам, инфляция, издержки, способ отнесения выплат);

смета затрат;

расходы на производство (постоянные и переменные), расходы на персонал;
калькуляция себестоимости продукции;
затраты на продвижение продукции на рынок;
источники финансирования и выплаты;
налоговые отчисления (во все бюджетные и внебюджетные фонды);
прогнозные балансы;
прогнозные отчеты о прибыли и убытках;
прогнозные отчеты о движении денежных средств (поток реальных денег).

Эффективность финансового плана зависит от точности прогнозирования определяющих факторов развития предприятия и выбора оптимального из альтернативных вариантов развития предприятия. Основное содержание финансового плана заключается в составлении прогнозных бюджетов поступлений и выплат, доходов и затрат в разрезе различных сфер деятельности предприятия (операционной, инвестиционной, финансовой) с определенным уровнем конкретизации схемы движения денежных потоков.

Финансовый план составляется исходя из анализа хозяйственной деятельности предприятия в текущем году и показателей его развития на планируемый год в соответствии с миссией, целями и общей стратегией предприятия. Этот план тесно связан с планом маркетинга, производственным планом и другими планами предприятия. Разработка финансового плана предполагает прогнозирование будущей ситуации в определенном диапазоне значений исходных данных о плановых объемах продаж, ценах, а также прогнозных значений альтернативных последствий финансовых стратегий при разных исходных допущениях

оцениваемых рисков. Эффективность финансового плана зависит от точности прогнозирования определяющих факторов развития предприятия и выбора оптимального из альтернативных вариантов развития. В этих условиях возникает необходимость в разработке соответствующей рыночным отношениям системы планирования, контроля и управления финансовыми потоками на основе бюджетирования.

В экономической литературе приводятся следующие определения бюджетирования: «это технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели» [7, 22]; «это не столько инструмент, сколько управленческая технология, ... это показатель качества управления в компании, соответствия уровня ее менеджмента и принимаемых управленческих решений современным требованиям» [7, 14]; «бюджет предприятия или фирмы – это финансовый план» [7, 22]; «это система согласованного управления подразделениями предприятия в условиях динамично изменяющегося, диверсифицированного бизнеса» [8, 200]; «это процесс планирования будущей деятельности предприятия, результаты которого оформляются системой бюджетов» [9, 323]; «в узком смысле бюджетирование – это финансовое планирование на предприятии, ... в расширенном смысле ... – это технология хозяйственного планирования, ... в широком смысле – это технология управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятий» [10, 16-17].

Несмотря на некоторые различия в определениях бюджетирования, все они сводятся к одному: бюджетирование –

это технология финансового планирования на предприятии, это процесс составления финансовых планов и смет, основным объектом которого является бизнес как сфера хозяйственной деятельности, это управленческая технология для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений. Хотя трудно согласиться с тем, чтобы рассматривать технологию бюджетирования только как «сопоставление плановых значений показателей деятельности на текущий момент с фактическими для принятия управленческих решений» [11, 112] и что это является новым для предприятий постсоциалистической экономики.

Опыт показывает, что внедрение в практику предпринимательства бюджетирования – это сложный и длительный процесс. Так, мощная компьютерная система типа R3 немецкой фирмы SAP, закупленная самыми крупными и самыми богатыми предприятиями России с тем, чтобы на ее основе построить систему внутрифирменного бюджетирования, безуспешно внедрялась 7-8 лет [7, 17]. В ОАО «Алтайэнерго» [12, 132] внедрение бюджетирования началось с 1997 г., и только спустя четыре года, начиная с 2001 г., была оптимизирована организационная структура финансовой службы. Теперь в ее состав входит финансовое управление, состоящее из двух отделов: отдела финансового планирования, которое составляет бюджет, и отдела финансового анализа; казначейство, включающее два отдела: отдел текущих расчетов и отдел бюджетного контроля; управление кредиторской и дебиторской задолженности. Автоматизация бюджетного процесса с помощью электронных программных систем «Бюджет» и «Казна» позволяет

прогнозировать платежный календарь возможных доходов и расходов, моделировать бизнес-процессы, использовать казначейскую систему исполнения бюджета. Применение принципа гибкости в процессе бюджетирования при выявлении каких-то новых тенденций дало возможность финансировать из заемных средств до 40% доходной части бюджета в случае необходимости [12, 136].

Большинство компьютерных программ существуют сами по себе из-за отсутствия единой концептуальной основы бюджетирования (что такое, для чего, чем отличается). Постановка бюджетирования консалтинговыми фирмами больше подходит для интересов налоговых администраций, чем для интересов руководителей и собственников фирм, так как больше опирается на бухгалтерскую отчетность, а не на данные управленческого учета.

Несмотря на прогресс в информационных технологиях, бюджетирование в контексте управленческого учета не поспевает за развитием корпоративных и конкурентных стратегий, в результате чего не полностью используются открывающиеся аналитические возможности в сфере планирования и управления. Использование появившихся возможностей информационных технологий в стратегических целях начинается с разработки финансовых баз данных, ценность которых зависит от продуманности специфической необходимой исходной информации, методов ее кодирования, наличия нужных перекрестных ссылок. Основу баз данных формирует не столько информация из обычной отчетности об отдельных финансовых сделках за прошлые периоды, сколько информация о новых условиях внешней среды. Для принятия стратегического решения,

имеющего однократный, разовый характер, требуется специфическая исходная информация.

Все более широкое распространение среди компаний получает использование фактора времени как основного стратегического компонента деятельности компании, т.е. экономии времени за счет сокращения операционного цикла или опережения конкурентов в принятии решений. Сокращение времени в цепочке производства, реализации и распределения продукта подлежит финансовой оценке как конкурентное преимущество. Иными словами, сэкономленному времени придается определенная стоимость. Анализ стоимости времени производится на относительной основе, оценивается более высокая по сравнению с конкурентами оперативность. Рассмотрение преимуществ во времени как конкурентного преимущества «привело к появлению нового способа распределения затрат в бизнесе. Косвенные затраты стали начисляться на продукты пропорционально времени, которое на них тратится в каждом отдельном подразделении» [6, 420]. Метод начисления на основе учета времени прохождения продукта через конкретный отдел получил название «проходной учет», а концепция рассмотрения времени критическим ограничивающим фактором конкурентной среды – «концепция проходного учета».

Зачастую бюджетирование, или внутрифирменное финансовое планирование, в компаниях носит фрагментарный характер. Оно применяется для контроля размеров дебиторской и кредиторской задолженности или для установления уровня затрат в отдельных структурных подразделениях предприятия. Его же основное назначение состоит в

управлении активами предприятия для роста капитализации, инвестиционной привлекательности отдельных направлений хозяйственной деятельности.

Внедрение бюджетирования сталкивается с трудностями по следующим причинам:

планирование начинается с производства, а не со сбыта;

неправильная постановка системы целей;

нерешенность вопросов организации внутрифирменного бюджетирования.

Планирование хозяйственной деятельности осуществляется плано-экономическими отделами «от достигнутого» вне зависимости от оценки возможности реализации выпускаемой продукции, хотя и при производстве ее при большей загрузке имеющихся производственных мощностей. В результате цены формируются без расчета предельного дохода и предельных издержек, учета типа конкуренции, калькуляции себестоимости на гривню выручки от реализации с разделением затрат на переменные и постоянные.

Если целью бизнеса выступает прибыль, то какая: чистая, операционная, балансовая, краткосрочная или долгосрочная? Если же ликвидность, сбалансированность финансовых потоков, то следует иметь в виду, что в управлении финансами невозможна оптимизация одних показателей без ухудшения других. Поэтому целью может являться поиск оптимального на данный момент баланса, соотношения нескольких показателей целостной системы финансовых целей для повышения доходности активов, роста стоимости (капитализации) компании. Неправильная постановка системы целей ведет к неправильному выбору

критериев оценки достигнутых хозяйственных результатов.

Решение вопросов организации внутрифирменного бюджетирования, наведение финансовой дисциплины порождают конфликт интересов.

Внедрение бюджетирования состоит из трех этапов [7, 14]:

1 этап: формирование технологии бюджетирования (виды и форматы бюджетов, порядок консолидации бюджетов различных уровней управления и функционального назначения);

2 этап: организация бюджетирования (состав центров учета, бюджетный регламент и механизмы бюджетного контроля, распределение функций в аппарате управления, система внутренних нормативных документов);

3 этап: автоматизация финансовых расчетов (постановка сплошного управленческого учета и на его основе составление финансовых прогнозов по сценарному типу по отдельным видам хозяйственной деятельности предприятия или по его структурным подразделениям.

Роль бюджетирования можно определить следующим образом:

предполагает многовариантный анализ финансовых последствий реализации намеченных планов;

предусматривает анализ различных сценариев изменения финансового состояния предприятия (фирмы), оценку финансовой устойчивости бизнеса к изменяющимся условиям внешней хозяйственной среды;

бюджеты составляются для целей планирования и анализа будущего финансового состояния предприятия (фирмы) по правилам финансового менеджмента, разрабатывается прогнозный (расчетный) баланс общий и по структурным подразделениям и видам бизнеса;

позволяет ответить на вопрос, может ли предприятие (фирма) позволить себе взять кредит при сложившихся на рынке условиях;

отражает финансовую эффективность бизнеса;

не должно базироваться на бухгалтерском учете, для него должна быть создана параллельная система управленческого учета по той причине, что подходы к бюджетированию, базирующиеся на бухгалтерском учете (формах № 1, 2, 4), не обеспечивают «прозрачности» предприятия (фирмы);

бюджетирование и управленческий учет закрыты от налоговых и других проверяющих государственных органов.

При этом постановка внутрифирменного бюджетирования требует:

формирования методологии бюджетирования исходя из принципов финансового менеджмента высокоразвитых стран;

создания корпоративных баз данных на основе всей текущей информации, а не только данных бухгалтерской отчетности;

приспособляемости к конкретной конкурентной среде на отдельных стратегических направлениях каждой компании;

соблюдения принципов конфиденциальности.

Исследования по некоторым вопросам формирования технологии бюджетирования и внедрения ее в практику в качестве инструмента управления государственными промышленными предприятиями проведены в Институте экономики промышленности НАН Украины. Подготовленные в результате Методические рекомендации по разработке бюджета государственного промышленного предприятия [1] могут быть распространены и на машиностроительные предприятия

Украины для повышения эффективности управления их производственно-хозяйственной деятельностью.

Литература

1. Методические рекомендации по разработке бюджета государственного промышленного предприятия / Г.В. Моисеев, Л.Н. Плохотнюк, А.А. Гарбузенко / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2004. – 40 с.

2. Тарасюк М.В. Досвід упровадження бюджетування на підприємствах Росії та України // Экономика Крыма. – 2003. – № 10. – С. 16-22.

3. Зятковський І.В. Бюджет підприємства як інструмент управління фінансовими ресурсами // Фінанси України. – 2001. – № 7. – С. 75-79.

4. Білик М.Д. Фінансові проблеми державних підприємств // Фінанси України. – 2004. – № 3. – С. 70-82.

5. Мельничук Д.Б. Семь граней стратегического управления предприятием // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 5. – С. 3-10.

6. Кит У. Стратегический управленческий учет. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.

7. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.

8. Гибкое развитие предприятия: Эффективность и бюджетирование. – М.: Дело, 2000. – 352 с.

9. Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. – К.: Изд. дом «Максимум», 2001. – 600 с.

10. Дугельный А.П., Комаров В.Ф. Бюджетное управление предприятием: Учеб.-практ. пособие. – М.: Дело, 2003. – 432 с.

11. Воробьев П., Земеров Ф. Бюджетирование деятельности производственных предприятий (опыт разработки и внедрения) // Проблемы теории и практики управления. – 2001. – № 6. – С. 112-117.

12. Шарков А.Г. Об опыте бюджетирования // ЭКО. – 2004. – № 2. – С. 131-138.