

*А.А. Фендрикова,  
Т.А. Мокроусова*

## **РОЛЬ И МЕСТО ПЛАНИРОВАНИЯ НА ОСНОВЕ БЮДЖЕТНОГО МЕТОДА В СИСТЕМЕ ВНУТРИФИРМЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ**

Стремительные изменения внешней среды отечественных предприятий стимулируют к появлению новых методов, систем и подходов к управлению.

Большинство отечественных предприятий различных отраслей стремятся к росту технологического уровня производства, налаживанию внешнеэкономической деятельности, повышению конкурентоспособности продукции.

В последнее десятилетие в Украине стало возможным активно использовать достижения науки внутрифирменного управления, накопленные на протяжении многих лет мировым опытом рациональной организации функционирования и развития предприятий.

Внутрифирменное управление как отрасль науки и направление практической деятельности в развитых странах существует и развивается уже более века.

Каким бы прогрессивным и передовым ни был зарубежный опыт, ценность его состоит не только в том, чтобы служить образцом для подражания, но и главным образом в том, чтобы быть ключом к анализу собственного опыта и практики, помочь в них разобраться, дать материал для сравнений и сопоставлений, самостоятельных разработок. Следует отметить, что украинских предприятий, внедряющих в практику управления бюджетирование, не много, и часто этот механизм управления используется не в полном объеме по нескольким причинам. Прежде всего это относится к восприятию такого подхода, одностороннему представлению о методологии бюджетного управления, а

кроме того, это связано с технологическими ограничениями инструментов, выбранных для реализации бюджетирования. Этот метод воспринимается всего лишь как финансовый инструмент для составления платежного календаря, соблюдения платежной дисциплины и контроля затрат. Отмеченное приводит к тому, что вне системы стратегического планирования бюджетирование является неполноценным методом планирования.

Анализ опыта внедрения бюджетирования на отечественных и российских предприятиях показал, что оно является одним из важных инструментов внутрифирменного планирования в условиях рыночных отношений. Для отечественных предприятий такой подход к планированию является новым прежде всего потому, что изменились условия хозяйствования как внутренние, так и внешние. Обзор и обобщение трудов иностранных и отечественных авторов И. Балабанова, С. Белоблювского, Т. Бень, Н. Билька, И. Бланка, Р. Брейдли, Э. Бригхема, А. Василика, Г. Велли, В. Власюка, В. Гамаюнова, С. Гошала, Р. Грифина, С. Довбни, И. Зятковского, В. Ковалева, А. Косарева, А. Кузьмина, Дж.Б. Куина, К. Лобановой, С. Майерса, Г. Партина, В. Пономарева, Дж. Сигела, Т. Сизовой, К. Стояновой, А. Терещенко, Д. Хемптона, В. Хруцкого, Дж. Шима, К. Щиборща позволяют утверждать, что в большинстве литературных источников нет единого трактования понятия бюджетирования или планирования на основе бюджетного метода.

Поэтому целью статьи является определение места и роли бюджетирования в системе

---

© Фендрикова Анжела Анатольевна – начальник отдела экономики и ценовой политики;  
Мокроусова Татьяна Александровна – главный бухгалтер.  
АО «НОРД», Донецк.

внутрифирменного управления, сущности бюджетного метода, а также его преимуществ и недостатков. Внедрение результатов теории и практики рассматриваемой проблемы в современных условиях функционирования отечественной экономики предусматривает решение таких задач:

проведение анализа и изучение достигнутого уровня развития системы внутрифирменного управления;

изучение условий и выявление направлений дальнейшей эволюции системы внутрифирменного управления;

определение необходимости и возможности использования теоретических и методических положений западной науки внутрифирменного управления в условиях трансформации украинской экономики, а также установление направлений, проблем и этапов его развития.

Развитие систем общефирменного управления характеризуется четырьмя этапами: разработка бюджетов, долгосрочное планирование, стратегическое планирование и стратегическое управление. Рассматривая эволюцию управленческих систем, И. Ансофф отмечал, что системы общефирменного управления усложнялись по мере того, как будущее становилось сложнее и неожиданнее. Сменявшие друг друга системы рассчитывались на очередной растущий уровень нестабильности [1, 10].

Так, первоначально на предприятиях формальное планирование ограничивалось лишь составлением ежегодных финансовых смет по статьям расходов на разные цели. Эта организация получила название «разработка бюджетов», или «бюджетирование». Она носила краткосрочный характер и была

направлена на развитие внутренней среды предприятия, частично учитывая внешние условия его функционирования.

В 40-50-е годы XX в. такого рода финансовые планы или внутрифирменные сметы-бюджеты стали составляться, во-первых, по каждой из крупных производственно-хозяйственных функций в отдельности: по производству, маркетингу, научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам, международным операциям, капитальному строительству, во-вторых, по отдельным структурным единицам в рамках корпорации: отделениям, заводам. Аналогичные планы и сегодня служат важным инструментом внутрифирменного управления.

В процессе развития текущего планирования появлялось немало новшеств. Например, «программное бюджетирование» (зародившееся в 60-х годах в министерстве обороны США) означает, что финансовые планы разрабатываются для достижения конечных результатов на программно-целевой основе, или «разработка бюджета на нулевой основе», когда каждый из видов деятельности, осуществляемых в рамках той или иной функции или же структурного подразделения, в начале годового цикла планирования должен доказать свое право на дальнейшее существование путем обоснования будущей экономической эффективности выделяемых средств. Однако для всех этих модификаций годового (или же среднесрочного) внутрифирменного планирования характерны традиционные методологические принципы – оно обращено внутрь фирмы (основано на рассмотрении предприятия как «закрытой» системы) и служит, прежде всего, инструментом распределения внутрифирменных ресурсов, а также

рациональной организации, координации, контроля деятельности подразделений предприятий [1, 16-18].

Значительное влияние на развитие управленческой мысли этого направления оказало новое представление о предприятии как об открытой системе, активно взаимодействующей со своей средой и приспособляющей свое внутреннее строение к состоянию внешней среды предприятия, его размерам, целям, технологии деятельности. Стало невозможным полагаться на составление бюджета как систему подготовки предприятия к ее будущим конкретным проблемам и потребностям в средствах. Таким образом, на смену бюджетированию пришло долгосрочное планирование.

Начиная с 60-х годов XX в. усложнение процессов, вызванное быстрым ростом научно-технических новаций, привело к тому, что из-за высокого риска технологических неожиданностей, к которым относились новые технологии и рынки, значительные изменения в технологических преимуществах, существенно изменили подходы к планированию. Ответной реакцией на эти изменения, позволяющей предприятиям приспособиться к новым условиям, стала стратегия диверсификации и соответствующее ей изменение системы внутрифирменного планирования и управления. Одним из важнейших элементов этой системы становится анализ внешней среды, главным образом, рынков сбыта. Маркетинг выделяется в самостоятельный вид деятельности. Преобладающая форма организации крупных предприятий – центры прибыли, при которой подразделения действуют самостоятельно на коммерческой основе и оцениваются по величине получаемой

прибыли. Долгосрочное планирование преобразуется в хозяйственное.

Внимание управленческого персонала в 70-х годах XX в. переключается с диверсификации на управление отдельными видами деятельности, на которых специализируется фирма. Причиной тому стало то обстоятельство, что различные виды деятельности, которые осваивались постепенно, начали все больше расходиться между собой по таким показателям, как перспективы дальнейшего роста, рентабельность и стратегическая уязвимость. Возникла потребность в интеграции независимых планов развития подразделений на уровне единой долгосрочной концепции – стратегии развития, определяющей общие цели фирмы, приоритеты в распределении ресурсов, главные направления развития инвестиционной деятельности.

Получившая распространение в 80-х годов XX в. система внутрифирменного управления на базе такой концепции получила название «стратегическое планирование».

Исходным отличительным принципом составления стратегических планов является построение их от будущего к настоящему (а не от прошлого к будущему), а также системный подход к формированию планов. Такое планирование основано на явном предположении, что данные о проблеме не могут быть восприняты изолированно от контекста идей. Акцент ставится на разработку альтернативных сценариев будущего, с опорой на сегодняшнее действие и сегодняшние возможности, доступные предприятиям.

Первичным объектом анализа стратегического планирования является стратегическая бизнес-единица – SBU (Strategic Business Unit). Понятие SBU было введено фирмой «Дженерал

«Электрик» в 1971 г. для выявления подразделов с наибольшим потенциалом и предоставление им необходимых для роста ресурсов. SBU – это самостоятельный подраздел в рамках одной фирмы, которая отвечает за конкретный товар или товарную группу, с концентрацией на конкретном рынке и с руководителем, наделенным полной ответственностью за объединение всех функций в единую стратегию. Обычно SBU имеют такие общие признаки: точную целевую группу потребителей, контроль над своими ресурсами, собственную стратегию, определенных конкурентов. Они, как правило, объединяют несколько производственных отделений фирмы и действуют на рынке как самостоятельная хозяйственная единица – центр прибыли. Выделение из состава фирмы обособленных подразделов, наделенных широкими полномочиями и самостоятельностью, связано с господствующей в зарубежном менеджменте тенденцией к децентрализации руководства больших компаний. Это, как показывает опыт, оказывает содействие развитию инициативы в первичном звене управления, делает структуру управления компанией более мобильной, приводит к сокращению штата административных работников. Использование такого опыта управления крупным предприятием и позволяет рассматривать бюджетирование как процесс совершенствования стратегического планирования на отечественных предприятиях. Цель стратегического планирования состоит в обоснованной оценке будущей рентабельности SBU на основе прогноза развития рыночной ситуации. При этом может быть принято решение о прекращении некоторых видов предпринимательской деятельности, закрытии или продаже

отдельных SBU. Стратегические планы составляются на срок от 2 до 5 лет. Сокращением периода планирования достигается гибкость системы, появляется возможность быстро маневрировать ресурсами. Положение стратегического плана конкретизируется в текущих годовых планах SBU. Годовой план (бюджет) – оперативный документ, согласно которому SBU определяет объем производства на текущий год. При этом тщательно анализируются производственные возможности предприятия. Разработка годового плана начинается прогнозом объема продажи товаров и услуг на год, после чего рассчитываются расходы производства и прибыль, которая намечается. В годовом плане детализируются планы производства и сбыта поквартально и ежемесячно [2, 181].

Эволюция систем внутрифирменного управления в Украине является более короткой по сравнению с западной. Это последствия того, что долгое время предприятия были лишены самостоятельности. Наука управления с присущими ей принципами децентрализации, автономии, мотивации не отвечала требованиям системы командных методов, и шансы на ее практическое применение были равны нулю. Характерной особенностью плановой системы, существовавшей в рамках бывшего СССР, было то, что на микроуровне осуществлялось, в основном, техническое или инженерное планирование производства. Оно базировалось на определении производственной мощности предприятия, под которой понимался «максимально возможный объем выпуска продукции заданной номенклатуры и ассортимента в единицу времени при полном использовании оборудования и площади, с учетом намеченных в плановом периоде мероприятий по

внедрению передовой технологии производства». Основополагающий экономический показатель – объем производства продукции – устанавливался предприятиями в директивном порядке с учетом паспортов расчета производственных мощностей, которые подавались в вышестоящие организации. Финансовые планы разрабатывались и утверждались специалистами в министерствах и ведомствах.

Самостоятельный финансовый план на предприятиях начал составляться с 1979 г., то есть с переходом хозяйствующих субъектов на полный хозрасчет и самофинансирование. При этом управление финансами осуществлялось на следующих принципах: директивность основных финансовых показателей; целенаправленность образуемых фондов и выделяемых в плане средств; согласованность и взаимосвязь планов государственных финансов с планами доходов и расходов отраслей и их производственных звеньев; взаимосвязь и сбалансированность основных финансовых и производственных плановых показателей внутри органов управления на всех уровнях; непереносимое наличие финансовых резервов.

Разрушение централизованной финансовой системы планирования привело к тому, что бюджет государства был отделен от бюджетов предприятий. Содержание и форма финансового плана существенно изменились в связи с новыми экономическими условиями и социальными ориентирами. Особенность современного финансового планирования состоит в том, что оно лишено директивности и является внутрифирменным.

В современных условиях для определения степени жизнеспособности

и будущей устойчивости предприятия, снижения риска предпринимательской деятельности, привлечения внимания потенциальных инвесторов используется бизнес-планирование. Бизнес-план представляет собой план развития предприятия, основанный на результатах комплексного исследования основных сторон его деятельности, необходимый для освоения новых сфер хозяйствования, создания новых видов бизнеса. Бизнес-план может быть разработан как для нового, только создающегося предприятия, так и для уже существующих организаций на очередном этапе их развития. Этот документ позволяет руководству предприятия определить целесообразность дальнейшего развития бизнеса.

Параллельно бизнес-планированию ведется текущее (бюджетное) планирование. Бюджетирование по своей природе является первым шагом к воплощению в жизнь стратегического плана компании. Поэтому первоочередная задача бюджета – обеспечение выполнения стратегического плана организации, а основными ориентирами при составлении бюджетов являются стратегические цели компании. Для того чтобы согласовать бюджет компании с ее стратегией, при составлении финансового плана организации необходимо учитывать основные положения ее стратегического плана.

В заданных бюджетных рамках структурные подразделения предприятия разрабатывают свои проекты бюджетов, которые анализируются и сводятся в управлении финансового планирования. В первую очередь анализируются денежные потоки в соответствующем хозяйственном году. Бюджеты обсуждают сначала со структурными подразделениями непосредственно

ответственными за производство и реализацию продукции. На заключительном этапе рассматривается сводный бюджет предприятия.

Таким образом, бизнес-планирование и планирование бюджетов представляют собой интегрированную систему планирования на всех уровнях иерархии предприятия, которая дополняется системой отчетности, представляющей информацию об экономическом развитии, уровне достижения целей. Если бизнес-план означает стратегическую перспективу, выраженную преимущественно качественными параметрами, то бюджет предприятия – это финансово-экономическая перспектива, выраженная преимущественно количественными параметрами.

Исследователи современных технологий управления бизнесом акцентируют внимание на том, что современный бюджет предприятия представляет собой целостную научно обоснованную систему сбора, анализа и обработки информации, получаемой из внешней и внутренней среды, выполнения расчетов основных и вспомогательных показателей экономического состояния предприятия и контроля за их выполнением на основе экономико-математических моделей и технологий на всех этапах реализации бюджета. Иными словами, бюджетирование призвано способствовать более эффективному управлению финансами предприятия, распределению ресурсов. В других источниках, рассматривая бюджетирование как модель внутрифирменной экономики, авторы определяют бюджетирование как самостоятельность менеджмента подразделений при расходовании бюджета для достижения поставленных

перед их структурными единицами целей (реализации вмененных функций) [3,4].

Существует и иное трактование бюджетирования, ориентированное на традиционную, финансовую сторону деятельности предприятия.

Так, В. Пономарев, исследуя проблему внедрения системы бюджетирования на предприятии, определяет бюджет как модель внутренних и внешних взаимоотношений предприятия, план его деятельности, в котором находят отражение источники будущих поступлений, направляемых на покрытие затрат как прошлых, так и будущих [5].

Рассматривая бюджет как один из инструментов финансового планирования, исследователи отмечают, что в странах с рыночными отношениями его считают описанием целей компании, формирующим конкретные финансовые и операционные задачи на определенный период. Первоначально разработанный как статическая система взаимоотношений, бюджет в дальнейшем принимает форму реестра эталонных показателей, которые сравниваются с результатами текущей деятельности. Дополненный моделями продаж, функционирования производства и другими, бюджет трансформируется в комплексную систему, с помощью которой осуществляется поиск оптимальных, в соответствии с определенными критериями, текущих и перспективных решений по всем направлениям деятельности предприятия [6].

Несмотря на детальное описание применения бюджетных технологий, они не были восприняты отечественными читателями в 70-е годы по причине их несоответствия отечественной практике планирования и управления.

Еще в конце 90-х годов XX ст. практики отмечали, что существуют

примеры эффективного управления финансами предприятия на базе так называемого бюджетного подхода. Ссылаясь на данные эмпирических исследований, некоторые авторы указывают, что применение технологии бюджетного управления позволяет на 25–30% сократить затраты и (или) на 20–25% увеличить доходы предприятия. При этом наблюдаются снижение кредиторской задолженности, улучшение работы с дебиторами и другие положительные результаты [7].

Спустя несколько десятилетий, в середине 90-х годов, широкое распространение в ряде стран СНГ получили разработки американской корпорации «Карана» (выполненные за счет средств фонда USAID и Российского центра приватизации), посвященные постановке бюджетирования на предприятиях. Разработчики наглядно и в доступной форме излагают основные идеи бюджетного управления, хотя по-прежнему имели место терминологические разночтения, вызванные желанием авторов «привязать» названия некоторых бюджетов к названиям документов, существующих в бухгалтерском учете.

Примерно к этому же периоду относится ряд публикаций в основном в деловой прессе, освещающих вопросы бюджетирования на микроуровне (журнал «Эксперт» (1996 г.), и написанная по материалам этих публикаций книга «Семь нот менеджмента» (М.: ЗАО «Эксперт», 1997 г.). Публикации содержат достаточно сведений для того, чтобы организовать работу по постановке бюджетного управления на предприятии. Вместе с тем отдельные вопросы данной темы авторы не рассматривают (например, отсутствуют примеры бюджетных форм, методики расчета показателей), и идеология бюджетного

управления изложена фрагментарно, без должного теоретического обоснования.

Постановка бюджетирования на предприятии требует, прежде всего, определения методологии планирования хозяйственной деятельности предприятия. Задача эта достаточно объемна и нетривиальна в силу того, что методология финансового планирования находится в постоянном развитии. Анализ сложившейся практики и работ отечественных и зарубежных авторов свидетельствует о том, что при постановке бюджетирования как процесса важно определиться с объектом бюджетирования. Основным объектом бюджетирования является бизнес или направление деятельности. Как объект финансового планирования может выступать производство и сбыт продукции одного или нескольких видов, обособленные территориально или технологично по сегментам рынка. Важно также представлять сферы применения бюджетирования. Как процесс составления финансовых планов и смет бюджетирование применимо ко многим объектам: предприятию в целом, отдельному структурному подразделению (бюджет отдела, цеха, участка), программам работ или функциям управления (бюджет коммерческих затрат, бюджет продаж, пр.), отдельному контракту или проекту, специально выделенным центрам учета (центры прибыли, центры затрат и т.п.). В одной компании одновременно может существовать несколько видов бизнеса, которые взаимосвязаны друг с другом технологически, организационно, финансово. В этом случае бюджетирование позволяет управлять финансами как отдельного бизнеса, так и предприятия в целом, определяя набор видов бизнеса, сроки и направления реструктуризации и т.п.

Для бюджетирования как управленческой технологии важно также определить уровни составления и консолидации (объединения сводных бюджетов) бюджетов, которые соответствуют уровням управленческой иерархии (бюджеты дочерних компаний, центров финансовой отчетности). При внедрении бюджетирования необходимо учитывать тот факт, что универсальных правил, методов и процедур, четко описанных в экономической литературе или закрепленных в нормативных актах (например, по бухгалтерскому учету), не существует. Бюджетирование – это всегда простор для творчества, поскольку каждое предприятие, любая по размерам фирма – уникальны и неповторимы. Соответственно и системы внутрифирменного бюджетирования в них могут быть неповторимыми и уникальными.

Как показывает практика образцовых компаний, бюджетирование на конкретном предприятии может иметь индивидуальное назначение в зависимости от объекта финансового планирования и от системы финансовых и нефинансовых целей. Практика функционирования ряда наиболее успешно развивающихся отечественных предприятий свидетельствует о том, что менеджмент стремится к внедрению современных бизнес-технологий в области внутрифирменного управления, это справедливо не только по отношению к системе тотального бюджетирования, но и отдельным ее элементам. После проведенного анализа и обобщения выделим следующие цели, которые преследуют топ-менеджеры, отдавая предпочтение бюджетированию:

1. Максимизация стоимости предприятия.

2. Максимизация чистого денежного потока при сохранении уровня качества продукции.

3. Повышение уровня контроля над компанией благодаря владению мажоритарным пакетом акций.

4. Возможность легитимного досрочного получения дивидендов.

Учитывая вышеизложенное, говоря о назначении бюджетирования, необходимо помнить, что в каждой компании как управленческая технология оно может преследовать свои собственные цели и использовать свои собственные способы, свой собственный инструментарий [8].

Следующим важным аспектом бюджетирования является введение на основе бюджетов завершенных управленческих технологий. В этом смысле бюджетирование понимается уже не как технология планирования, а как *технология управления* хозяйственной деятельностью предприятия в целом. В рамках таких технологий выполняются функции планирования, учета, контроля, анализа и регулирования.

Таким образом, закономерно, что дальнейшее функционирование отечественных предприятий в рамках крупного индустриального производства возможно только при условии применения современных технологий управления, в том числе и планирования на основе бюджетного метода. Некоторые отечественные предприятия уже начали внедрять в практику управления бюджетное планирование. Однако применение указанных технологий в настоящий момент не приносит стопроцентной отдачи. Это происходит по ряду причин: во-первых – концептуальные ошибки, возникающие из-за отсутствия достаточной информации о методологии бюджетного планирования, а во-вторых – технологические ограничения.



### Литература

1. Ансофф И. Стратегическое управление: Пер. с англ. – М.: Экономика, 1989. – 519с.
2. Петренко О.О. Стратегічне планування і управління підприємством // Регіональні перспективи. – 2001. - № 5-6. – С.180-181.
3. Устюжанина Е. Внутрифирменная экономика: пять моделей организации // Журнал для акционеров. – 2004. – №6. – С. 42 – 47.
4. Шим Дж., Сигел Дж. Основы коммерческого бюджетирования: Пер. с англ. – СПб, 1998. – 496 с.
5. Пономарев В. Прийняття рішень при плануванні діяльності підприємства. Бюджети та їх місце в системі фінансово-економічного планування та управління// Економіка, фінанси, право. – 1998. - № 9. – С. 3.
6. Зятковський І.В. Бюджет підприємства як інструмент управління фінансовими ресурсами// Фінанси України. – 2001. - №7. – С. 75 –79.
7. Краснова В., Привалов А. Бюджетирование как магический кристалл// Эксперт. – 1996. - № 15. – С. 26.
8. Білобловський С. Складові елементи процесу бюджетування// Економіка, фінанси, право. – 2002. - № 8. – С. 20 – 25.