



САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ИНЖЕНЕРНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ST. PETERSBURG STATE UNIVERSITY
OF ENGINEERING AND ECONOMICS

ВЕСТНИК ИНЖЭКОНА

СЕРИЯ: ЭКОНОМИКА
ВЫПУСК 3 (22)

- Проблема дня
- Развитие экономической теории и методологии управления
- Проблемы социально-экономического развития России
- Региональная экономика
- Экономика и менеджмент предприятия
- Экономика и менеджмент образования
- Моделирование процессов в экономике
- Экономика природопользования
- Финансовый менеджмент
- Логистика
- Рецензии. Обзоры. Информация
- Страницы аспирантов и соискателей



7. Хандамова Э.Ф. Управление брендингом в корпоративном маркетинге // Маркетинг, 2007. № 5 (96). С. 60 – 72.
8. Алдер Г. Маркетинг будущего: диалог сознаний: Общение с потребителя в XXI веке / Гарри Алдер; пер. с англ. С. Потапенко. М.: ФАИР-ПРЕСС, 2003. 448 с.
9. Allport J. A. The functional autonomy of motives / American J. of psychology. Vol. 50. 1937. P. 141 – 156.
10. Виллюнас В. Психология развития мотивации. СПб: Речь, 2006. 458 с.
11. Леонтьев А. Н. Проблемы развития психики. М.: Изд. МГУ, 1972. 576 с.
12. Магун В. С. Потребности и психология социальной деятельности личности. Л.: Наука, 1983. 176 с.

13. Рузавин Г. И. Методологические проблемы аргументации. М.: Институт философии РАН, 1997.
14. Брендинг в управлении маркетинговой деятельностью / Н. К. Моисеева, М. Ю. Рюмин, М. В. Слушанко, А. В. Будник; под ред. проф. Н. К. Моисеевой. М.: Омега-Л, 2003. 410 с.
15. Стратегические бренд-коммуникационные компании / Дон Е. Шульц, Бет Е. Барнс. М.: Издательский Дом Гребенникова, 2003. 512 с.
16. Джоунс Дж. Филипп. Рекламный бизнес: деятельность рекламных агентств, создание рекламы, медиа-планирование, интегрированные коммуникации; пер. с англ. А. Ю. Заякина. М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. 84 с.

Л. А. Еникеева, Р. А.-А. Аров

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ С ФИЛИАЛЬНОЙ СТРУКТУРОЙ УПРАВЛЕНИЯ

В настоящее время использование системы бюджетирования как действенного инструмента планирования и управления финансами становится очень важным в деятельности предприятий различной отраслевой принадлежности. В результате использования системы бюджетирования на предприятии формируется комплексная система формализованных показателей, которая является базой для создания и использования системы бюджетирования во всей филиальной сети. В состав системы бюджетирования включен комплекс бюджетных форм отчетности, которые содержат информацию, анализ которой помогает менеджерам принимать обоснованные управленческие решения [1]. Основу бюджетных форм составляют бюджетные показатели, т.е. количественные и качественные показатели, достижение определенного уровня которых является целью исполнения бюджета. Набор бюджетных показателей различается для каждого предприятия в зависимости от его масштаба, отраслевой принадлежности, хозяйственной самостоятельности, разветвленности филиальной сети [2, 4].

В данной статье авторами в качестве примера формирования системы бюджетных показателей рассматривается тип предприятий регионального уровня, имеющих, как правило, филиальную структуру управления.

К этому типу предприятий можно отнести газораспределительные организации, сбытовые, магистральные компании, строительные, предприятия жилищно-коммунального хозяйства. Основной отличительной особенностью таких предприятий является раз-

деление их бизнес-процессов на два основных направления, выделяемые авторами:

- деятельность, являющаяся объектом особого регулирования со стороны федеральных и (или) местных органов власти посредством тарифной политики, лицензирования и т.п. инструментов, или – *регулируемая деятельность*;
- свободная коммерческая деятельность в рамках общего законодательства (ГК РФ), или – *нерегулируемая деятельность*.

С учетом вышесказанного структура бизнес-процессов предприятий филиального типа представлена на рис. 1.

Для внедрения и успешного функционирования системы бюджетирования на предприятиях филиальной структуры управления авторы рекомендуют обратить особое внимание на следующие факторы:

- степень концентрации аппарата управления в центральном управлении, эффективность его функций и полномочия;
- степень самостоятельности филиалов, их универсальность, распределение между филиалами номенклатуры производимой продукции (оказываемых услуг);
- степень детализации отчетности в бухгалтерском и управленческом учете центрального управления и филиалов;
- специфику циркулирования внешних и внутренних финансовых потоков предприятия. Организация финансовых потоков предприятия напрямую зависит от степени самостоятельности филиалов. В общем виде схема организации финансовых потоков предприятия представлена авторами на рис. 2.



Рис. 1. Типовая структура бизнес-процессов предприятий с филиальной структурой управления

Из рис. 2 очевидно, что внутрисистемные финансовые потоки как между филиалами, так и между центральным управлением и филиалами усложняют систему, не затрагивая отношения предприятия с внешней средой. Минимизация внутрисистемных расчетов может быть для предприятия актуальной управленческой задачей в рамках бюджетирования. Для ее решения могут быть введены специальные бюджетные показатели, лимитирующие внутрисистемные расчеты, например, в виде процента от общего годового оборота денежных средств предприятия. Следствием введения лимита на внутрисистемные расчеты будет увеличение самостоятельности и ответственности филиалов за результаты своей деятельности;

– степень самостоятельности и набор функций отдельных подразделений предприятия, являющихся центрами ответственности в системе бюджетирования.

Для предприятий с филиальной структурой управления авторами предлагается трехуровневая классификация бюджетных показателей, соответствующая структуре управления, представленная на рис. 3.

Как правило, управленческий персонал этого типа предприятий сконцентрирован в центральном управлении, филиалы предприятия

территориально рассредоточены и осуществляют основную деятельность по предоставлению услуг потребителям. Кроме того, предприятие может включать несколько подразделений, имеющих статуса филиала, но осуществляющих самостоятельную деятельность как по оказанию услуг сторонним потребителям, так и по обеспечению деятельности основных подразделений [3].

Учетная политика предприятия предусматривает ведение сводного баланса предприятия с выделением в нем балансов филиалов (без предоставления им статуса юридического лица) и баланса центрального управления. Часть услуг, оказываемых предприятием, является объектом тарифного регулирования на областном и федеральном уровнях. Другая часть деятельности является для предприятия свободной коммерческой деятельностью.

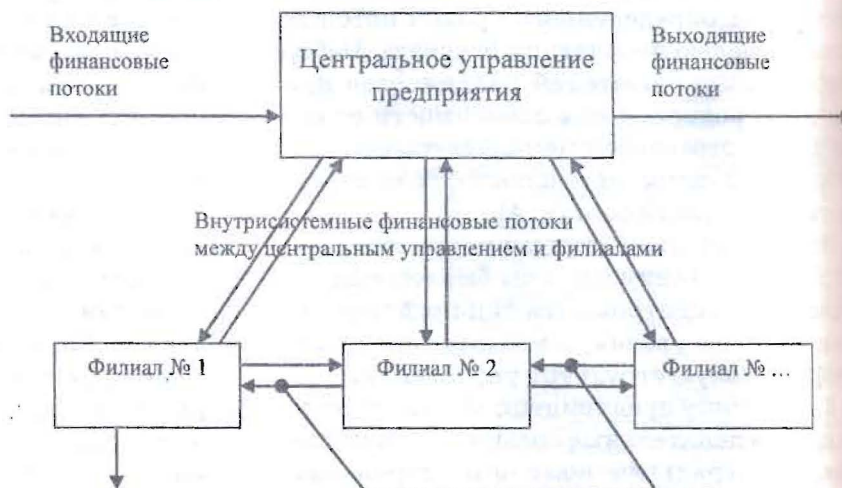


Рис. 2. Организация финансовых потоков на предприятиях с филиальной структурой управления

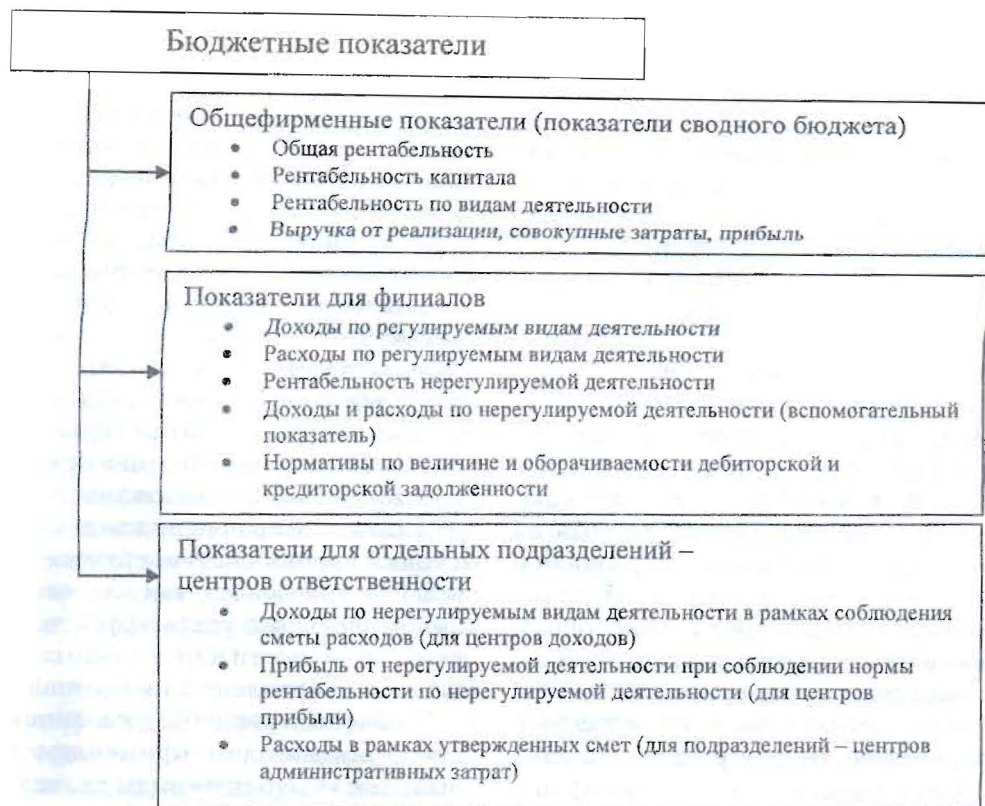


Рис. 3. Рекомендуемая структура бюджетных показателей для предприятий с филиальной структурой управления

Хозяйственная деятельность предприятия сложилась таким образом, что основная часть выручки (прежде всего от крупных покупателей по основным видам деятельности) поступает на расчетные счета центрального управления, минуя филиалы, в то время как собственно услуги оказываются именно филиалами. В то же время по ряду второстепенных услуг либо при оказании услуг на местах большому числу мелких потребителей выручка поступает на расчетные счета филиала. Такое положение обусловлено прежде всего желанием аппарата управления непосредственно контролировать основные финансовые потоки предприятия.

После проведенного анализа всего комплекса бюджетных показателей, представленных на рис. 3, авторами были отмечены и выделены существующие недостатки и разработана система мер по их устранению, которая позволит предприятиям рассматриваемого типа повысить качество управления.

1. Уровень общешфирменных показателей (показателей сводного бюджета)

Являясь коммерческим, предприятие ориентировано на получение прибыли и, следовательно, достаточных для собственников показателей рентабельности [3]. Применяемые на предприятии показатели сводного бюджета

в целом соответствуют таковым на рис. 3. Следует отметить, что количественные показатели выручки, затрат и прибыли на предприятии являются вспомогательными по отношению к главным показателям рентабельности, что создает скрытые предпосылки к ограничению развития предприятия и роста объемов реализации, т.к. расширение производства и освоение новых видов деятельности требуют дополнительных инвестиций и в первое время связаны с повышенным риском при более низкой рентабельности. Приоритет показателей рентабельности создает искусственный барьер для диверсификации деятельности предприятия, ограничивая его рыночные возможности пороговыми значениями требуемой акционерами рентабельности. Пересмотр же этих показателей в сторону снижения встречает объективное сопротивление собственников предприятия, желающих иметь стабильный доход на капитал. Для исключения таких тенденций, по мнению авторов, в сводном бюджете в обязательном порядке должны планироваться показатели роста выручки по видам деятельности. Кроме того, освоение новых видов деятельности должно быть отражено в стратегическом бюджете предприятия, составляемом на 3 – 5 лет. Далее, в стратегическом бюджете на основании

данных предыдущих периодов должны быть выделены основные группы показателей по всем видам деятельности предприятия, как осуществляемым в настоящее время, так и планируемым на будущие периоды. Такой раздельный подход позволит более четко оценивать эффективность видов деятельности для принятия стратегических решений об их развитии или постепенном сворачивании.

При формировании затрат в бюджете часть их рассчитывается на основании принятых и утвержденных на предприятии норм и нормативов (затраты труда основного персонала, материальные затраты на производство продукции и оказание услуг, налоги и т.п.), а другая часть затрат (коммерческие расходы, расходы на коммунальные услуги, расходы на рекламу, расходы на подготовку персонала и т.п.) на предприятии не нормируются и включаются в бюджет на основании заявок подразделений после их корректировки со стороны планово-экономического управления. В такой ситуации возможно ухудшение качества принимаемых управленческих решений в силу субъективности финансовых менеджеров и их нацеленности на сокращение расходов при любом удобном случае. Для исправления ситуации авторы предлагают провести на предприятии работу по анализу ненормируемых расходов за ряд лет и на его основании установить усредненные нормы таких расходов для будущих периодов, получив тем самым объективные бюджетные показатели.

Следует также особо отметить, что для ряда описываемых предприятий, прежде всего для предприятий газовой отрасли и жилищно-коммунального хозяйства, в составе комплекса выполняемых ими функций могут присутствовать виды деятельности, объективно являющиеся убыточными вследствие жесткого тарифного регулирования отпускных цен для конечных потребителей (прежде всего населения) при рыночном механизме складывания себестоимости. Отказ от таких видов деятельности невозможен по объективным причинам, так как указанная деятельность носит социальный характер. Предусмотренные же для таких случаев механизмы компенсации убытков путем целевых перечислений из бюджетов различного уровня, от федерального бюджета до бюджетов муниципальных образований, не всегда четко отлажены. В результате либо у предприятий накапливается дебиторская задолженность бюджетов, либо убытки напрямую относятся на финансовый результат предприятия. Невозможность отказа от такой деятельности ведет к необходимости введения для нее особых бюджетных показателей. В частности, в

качестве главного целевого показателя может служить достижение плановой величины убытков при лимитировании расходов по виду деятельности. Введение в качестве бюджетного показателя лимита накопления дебиторской задолженности (бюджетов всех уровней либо населения) представляется авторам неоправданным, так как указанная дебиторская задолженность относится к категории трудноуправляемой и прогнозирование ее движения не может осуществляться с приемлемой точностью.

Зачастую позиция законодательных и контролирующих органов по регулированию убытков для предприятия видов деятельности сводится к предложению компенсировать убытки за счет положительного финансового результата по прочим видам деятельности, что с точки зрения системы бюджетных показателей неприемлемо, так как нарушает принцип раздельного учета эффективности по видам деятельности и негативно сказывается на качестве управленческих решений.

В качестве решения указанной проблемы предприятия часто применяют аутсорсинг, выделяя убыточные виды деятельности в отдельный филиал, либо, более того, в отдельное юридическое лицо. Такой шаг позволяет прежде всего повысить качество бюджетирования убыточной деятельности, более четко выделяя доходы и расходы по ней. Исчерпывающая информация по доходам и расходам и, соответственно, по финансовому результату деятельности, полученная в результате анализа исполнения бюджетных показателей, позволяет делать выводы о степени объективности сложившихся затрат и выручки, что может являться качественным аргументом для органов тарифного регулирования в пользу пересмотра тарифов.

2. Уровень показателей для филиалов

Филиалы предприятия выступают самостоятельными бизнес-единицами (без придания им статуса юридического лица). Особенностью данного предприятия является то, что филиалы выступают одновременно центрами затрат по регулируемым видам деятельности и центрами доходов по нерегулируемым видам деятельности. Для каждого филиала составляется отдельный бюджет доходов и расходов на год в рамках общего бюджета предприятия. Бюджетными показателями для филиалов в рамках регулируемой деятельности являются показатели расходов и доходов, которые лимитируются и контролируются менеджерами центрального управления. По нерегулируемой деятельности применяется более сложная система бюджетных показателей. Являясь центрами дохода, филиалы ограничены минимальной



величины выручки по таким видам деятельности при заданной величине расходов, заложенных в бюджет. Определяющими в данном случае являются показатели рентабельности, базой для сравнения служат общефирменные показатели рентабельности нерегулируемой деятельности, принятые в годовом сводном бюджете. Таким образом, с одной стороны, филиалы стимулируются к развитию самостоятельной деятельности при условии соблюдения плановых показателей рентабельности. С другой стороны, лимитирование расходов объективно ограничивает самостоятельность филиалов в развитии прочей деятельности. На взгляд авторов, следует рассмотреть возможность придания филиалам статуса центров прибыли по нерегулируемой деятельности, что автоматически снимет ограничения по расходам и сократит количество бюджетных показателей филиала по нерегулируемой деятельности.

Следует особо отметить, что финансирование расходов филиала по регулируемой деятельности осуществляется комплексно: часть доходов филиал получает напрямую от потребителей, а остальные средства поступают от центрального управления. Таким образом, финансовый результат филиала по регулируемой деятельности автоматически сводится к нулю, а прибыль по регулируемой деятельности формируется целиком в центральном управлении и является бюджетным показателем для центрального аппарата управления.

Финансирование нерегулируемой деятельности филиал осуществляет самостоятельно из средств, полученных от контрагентов по хозяйственным договорам. При этом особое значение приобретает самостоятельное планирование филиалом финансовых потоков. Часть услуг, оказываемых филиалами, носит долговременный характер (строительные работы, проектные и инженерные услуги), кроме того, часто привлекаются субподрядные организации, что является предпосылкой к возможному появлению кассовых разрывов и требует ответственного управления дебиторской и кредиторской задолженностью. Обращение за дополнительным финансированием текущей деятельности в центральное управление возможно только в исключительных случаях и не приветствуется руководителями предприятия. Для решения этой проблемы авторы предлагают в качестве бюджетных показателей для филиалов широко использовать нормативы по величине и оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженностей, причем как по регулируемой, так и по нерегулируемой деятельности. При этом комплекс бюджетных

показателей по оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженности не должен ограничиваться только делением на интегральные показатели по регулируемой и нерегулируемой деятельности. Вследствие широкого спектра деятельности филиалов имеет смысл отслеживать ситуацию с движением дебиторской и кредиторской задолженностей по каждому из видов деятельности.

Описанная выше ситуация с самостоятельным финансированием филиалами расходов по нерегулируемой деятельности создает объективные предпосылки для превращения филиалов в центры прибыли по нерегулируемым видам деятельности.

Основной проблемой бюджетирования для филиалов на исследуемом предприятии является решение задачи раздельного учета по видам деятельности не только экономических показателей, включаемых в бюджет доходов и расходов (БДР), но и финансовых потоков, учитываемых в бюджете движения денежных средств (ВДДС). Эта задача может быть решена в рамках общей автоматизации процесса бюджетирования на предприятии. В частности, авторы рекомендуют филиалам иметь несколько расчетных счетов для аккумуляции средств по разным видам деятельности, в том числе прямо на стадии поступления средств от контрагентов. Несмотря на некоторое усложнение задач учета, в этом случае решается задача разделения финансовых потоков и прекращается возможность перекрестного финансирования, т.е. неконтролируемого перетекания финансовых ресурсов из регулируемой деятельности в нерегулируемую и наоборот.

3. Уровень показателей для отдельных подразделений – центров ответственности

Наиболее трудной и комплексной задачей для исследуемого предприятия является построение системы бюджетных показателей для отдельных подразделений в соответствии с их функциями и местом в системе бюджетирования. В настоящее время бюджеты по отдельным подразделениям не составляются. В начале года все подразделения самостоятельно планируют свои расходы на год с поквартальной разбивкой и подают соответствующую заявку в планово-экономическое управление. После корректировки и утверждения бюджета каждое подразделение получает от планово-экономического управления лимиты финансирования расходов с поквартальной разбивкой и разделением по статьям затрат, выделяемым в сводном бюджете предприятия. Таким образом, все подразделения, административно входящие в состав цент-

рального управления, по умолчанию признаются центрами затрат, и контролируются планово-экономическим и финансовым управлением исключительно по этим бюджетным показателям. Такая ситуация не вполне адекватно отражает реальное положение дел и не всегда позволяет принимать верные управленческие решения.

В составе предприятия присутствуют подразделения, которые по всем признакам следует отнести к центрам дохода или к центрам прибыли, выделив для них в качестве бюджетных показателей показатели выручки от реализации или прибыли от реализации. К таким подразделениям авторы относят:

Управление капитального строительства – осуществляет деятельность по выполнению строительных работ по договорам с потребителями аналогично такой же деятельности в филиалах. При этом у УКСа центрального управления имеются собственные бригады строителей и строительная техника. Предлагается придать подразделению статус центра дохода. Следует особо отметить, что в деятельности управления капитального строительства наблюдается объективная сезонность, связанная с невозможностью проведения отдельных видов строительства в зимний период. Кроме того, основная часть выручки по строительству поступает ближе к концу года, в 4-м квартале, что связано со сроками окончания строительства объектов и отчасти с присутствием среди заказчиков предприятий, финансируемых из бюджетов различных уровней, так как перечисления средств бюджетополучателям происходят зачастую к концу финансового года. В связи с этим в бюджетных показателях для данного центра ответственности следует отразить поквартальные колебания выручки и затрат. Для сокращения потребности привлечения в течение года краткосрочных кредитов, необходимых для финансирования оборотных средств в строительстве, предприятию предлагается активизировать работу по включению в условия договоров с заказчиками значительных сумм авансирования работ.

– *Проектно-конструкторский центр* – оказывает проектные и инженерные услуги сторонним потребителям. Данному подразделению также предлагается придать статус центра дохода.

– *Управление недвижимости* – управляет имущественным комплексом предприятия, при этом заключает договоры на сдачу части недвижимости в аренду. Предлагается придать подразделению статус центра дохода.

– *Автохозяйство* – при наличии достаточно разнообразного автопарка помимо обслужи-

вающих функций автохозяйство осуществляет дополнительную деятельность по оказанию транспортных услуг сторонним потребителям. Данному подразделению также предлагается присвоить статус центра дохода.

– *Производственные подразделения* – не являются основными подразделениями для предприятия, однако производят различную продукцию промышленного назначения как для самого предприятия, так и для сторонних потребителей. Такие подразделения при условии достаточного спроса со стороны внешних потребителей не должны ограничиваться в расходах и соблюдать только нормативы рентабельности по прочей деятельности, т.е. являться центрами прибыли.

Прочие подразделения аппарата управления исследуемого предприятия являются в системе бюджетирования традиционными центрами административных затрат и должны иметь свой бюджет расходов на планируемый год в виде сметы расходов.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что, существующая схема финансового планирования и управления имеет недостатки, исключить которые позволит внедрение комплексной сквозной системы бюджетирования с использованием предложенной авторами трехуровневой системы бюджетных показателей.

Кроме того, придание подразделениям и филиалам предприятия официального статуса центров ответственности в системе бюджетирования и, как следствие, закрепление за ними рассмотренного и предложенного в данной статье перечня бюджетных показателей, за достижение которых отвечает подразделение, позволит повысить качество управления финансами на предприятии и, помимо прочего, усилить мотивационную функцию бюджетирования.

Полагаем, что изложенные рекомендации помогут добиться повышения эффективности бюджетного управления в системе управленческого учета на предприятиях с аналогичной системой управления филиалами.

Литература

1. Карпов А. Е. Серия «100% практического бюджетирования». Книга 2. «Регламент системы бюджетирования». М.: «Результат и качество», 2005 г. 464 с.
2. Карпов А. Е. Серия «100% практического бюджетирования». Книга 4. «Финансовая структура компании». М.: «Результат и качество», 2006 г. 352 с.
3. Щиборщ К. В. «Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России». М.: Дело и Сервис, 2001 г. 544 с.
4. Джеймс Бримсон, Джон Антос. «Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании». Пер. с англ. В. Д. Горюновой; под общ. ред. В. В. Неудачина. М.: Вершина, 2007 г. 336 с.